



**Governo do Estado do Rio Grande do Norte**  
**Secretaria de Estado da Tributação**  
**COJUP - Coordenadoria de Julgamentos de Processos Fiscais**

**Decisão nº 214/2014**

**PAT nº:** 0529/2014 – **Protocolo Geral nº:** 99.164/2014-4  
**Auto de Infração:** 0529/2014 – **OS:** 21.014-SUFISE, de 10.12.2013  
**Contribuinte autuado:** Ster Bom Indústria e Comércio LTDA  
**Atividade:** Fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis  
**Domicílio Fiscal:** Parnamirim/RN – **Inscrição Estadual:** 20.082.089-3  
**Período da auditoria fiscal:** 01.01.2008 a 31.12.2012

**Condutas Autuadas**

- Ocorrência 01:** Utilização indevida de crédito fiscal;
- Ocorrência 02:** Contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas, referentes a mercadorias não sujeitas à incidência do imposto;
- Ocorrência 03:** Contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas, referentes a mercadorias sujeitas à incidência do imposto;
- Ocorrência 04:** Pagamento de despesas com recursos não registrados na Contabilidade; e
- Ocorrência 05:** Presença de passivo fictício no balanço patrimonial.

**EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ICMS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SPED FISCAL, CONTÁBIL E ESCRITURAÇÃO IMPRESSA.

1. Nos casos de lançamento de ofício com intuito revisor, a decadência dos direitos creditórios referentes ao ICMS rege-se pela regra geral do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. STJ. Ministro Humberto Martins, AgRg no AREsp 76977/RS.
2. Embora o estabelecimento comercial esteja obrigado a escrituração prevista no SPED, demonstrações financeiras ou outros livros ou documentos fiscais impressos poderão valer como meio probatório, mesmo referindo-se aos mesmos períodos.

*Carlos Linneu Torres*

## **1. Juízo de Admissibilidade**

A autuação foi protagonizada pelos auditores fiscais Carlos Roberto de Fontes Pereira, AFTE 8, mat. 91.821-0, José Bilro Machado, AFTE 8, mat. 66.615-7, todos dotados da competência exigida pelo art. 6º da Lei Complementar 6.038/1990, pelo art. 58 do Decreto 22.088/2010 e pelo art. 31 do RPPAT - Regulamento de Processo e Procedimentos Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto 13.796/98. O contribuinte está legitimamente representado pelo procurador Luiz Carlos Vilar do Nascimento, instrumento particular em anexo (fl. 05).

O auto de infração está lavrado em consonância com os comandos do art. 44 do RPPAT/RN de forma que a peça autuante está admitida. Por extensão, também admitidos os lançamentos tributários nele contidos, aqui composto de seus elementos obrigatoriamente constituintes, preceituados no art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam, as hipóteses de incidência, o fato gerador, o montante do tributo devido, a penalidade cabível e a identificação do sujeito passivo.

A impugnação foi apresentada no dia 10.06.2014 (fl. 221), incluso, portanto, no prazo regulamentar de 30 dias, contado a partir da data da ciência da autuação pela parte autuada, consignada nos autos processuais como sendo a data de 09.05.2014. O prazo legal foi tempestivamente cumprido. O conteúdo da peça impugnatória está composto de acordo com o art. 88 do RPPAT/RN e a exemplo do auto de infração, plenamente admitida.

Atendidos os indispensáveis pressupostos formais de admissibilidade, juízo obrigatório preceituado no enunciado do art. 110 do RPPAT, a exigibilidade do crédito tributário está reconhecida como suspensa a partir de 09.05.2014, conforme o comando do art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional:

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:  
III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

A impugnação instaurou o litígio de natureza eminentemente tributária nos exatos termos do art. 56 e dos arts. 83 e 84, extensivo às ocorrências 03, 04 e 05, vez que o contribuinte negociou o parcelamento dos créditos tributários das ocorrências 01 e 02. O sujeito passivo, exercendo o legítimo direito de defesa assegurado pelo RPPAT, manifestou expressa inconformidade com os resultados da auditoria fiscal no tocante às três últimas condutas. O RPPAT disciplinou essa matéria e assim se expressa na forma dos dispositivos destacados abaixo:

*Art. 56. O processo administrativo tributário tem por objetivos a solução de litígios de natureza tributária na esfera administrativa e a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos.*

*Art. 83. A impugnação da exigência instaura o litígio de natureza tributária, dando início ao processo administrativo, devendo ser apresentada, por escrito, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência da intimação.*

*Art. 84. Não se instaura o litígio em relação à matéria que não tenha sido expressamente impugnada ou não questionada na impugnação.*

*ff auto do celi*

Passo ao breve relato de conhecimento do auto de infração, da impugnação e da contestação, resumidos, aqui neste juízo singular, sob a exclusiva ótica dos respectivos autores.

## **2. Relato das Denúncias dos Autuantes**

Os lançamentos tributários estão consignados no auto de infração 0529/2014, datado de 08/05/2014 e decorreu de ordem de serviço na qual foi determinado "exame da documentação fiscal e contábil e realizar demais atos inerentes a fiscalização, como apuração do ICMS e sua regularidade, verificando inclusive inclusive o registro de notas fiscais de entrada e saída em livro próprio e a substituição interna" (sic).

Segundo a autoridade autuante, na narrativa trazida aos autos processuais pela via do Relatório Circunstanciado de Fiscalização (fl. 201), a autuação foi motivada pela constatação dos seguintes eventos:

*(a) Utilização indevida de crédito fiscal, apurado no teste de cruzamento procedido enter o relatório de NF-es com o SPED-fiscal;*

*(b) Notas fiscais de entradas referentes a mercadorias sujeitas a tributação e de outras não sujeitas, não foram registradas no livro fiscal correspondente;*

*(c) O contribuinte efetuou pagamento de fornecedores com recursos não contabilizados tanto na Contabilidade Fiscal quanto na Contabilidade Contábil;*

*(d) O contribuinte manteve na escrituração contábil o registro de obrigações já pagas ou inexistentes, configurando-se presença de passivo fictício.*

O crédito tributário foi estabelecido em R\$ 2.895.330,40, sendo R\$ 1.093.697,79 de ICMS devido e R\$ 1.801.632,61 de penalidade administrativa.

É o que há de relevante a relatar do auto de infração. Passo ao relato da reclamação interposta pelo contribuinte, restringindo-me aos aspectos nucleares.

## **3. Relato da Impugnação**

O contribuinte compareceu ao processo e veio a demonstrar inconformidade com a autuação, salientando, de plano, as improcedências das ocorrências, lastreando-se nos argumentos a seguir resumidos:

**Formalidades processuais.** a) os prazos para o desenvolvimento da auditoria foram descumpridos e intempestivamente prorrogados; b) as datas de referências correspondentes ao fato gerador da Ocorrência 05 estão discrepantes, vez que o Demonstrativo de Débito Tributário aponta a data de 31 de julho, ao passo que as DIPJs dos vários exercícios sociais fiscalizados referem-se a 31 de dezembro; c) O auto de infração está fundamentado em documentos contábeis obsoletos, ao invés do SPED Contábil, sistema de escrituração ao qual a empresa está enquadrado; d) Estão sujeitos ao instituto da decadência os créditos tributários apurados até o dia 31.03.2009.

*Carlos Linneu Torres*

**Méritos.** a) As ocorrências 04 e 05 implicam de bitributação na medida em que auto de infração anterior, integrante do PAT 1.360/2012 apurou idênticas infrações sob a forma de omissão de receitas; b) Na ocorrência 03, o contribuinte não está sujeito ao ICMS antecipado em razão de seu enquadramento no PROADI, reconhecendo entretanto, que não escriturou as notas fiscais elencadas; c) As ocorrências 04 e 05 estão baseadas em documentação contábil que não elucida materialmente as eventuais infrações em virtude de erros meramente formais cometidos pelo contribuinte na conciliação bancária.

Na fórmula do pedido, a defesa requer a declaração ex officio da nulidade do auto de infração e a sua total improcedência.

É o que há de relevante a relatar da peça de defesa e passo a descrever o pronunciamento da autoridade administrativa acerca da manifestação recursal do contribuinte.

#### **4. Relato da Contestação dos Autuantes**

Instada a pronunciar-se a acerca da manifestação recursal interposta pelo sujeito passivo, a autoridade autuante procede à resenha da impugnação, aprofundando o Relatório Circunstanciado de Fiscalização, integrante do auto de infração e na sequência, rebate todos os tópicos elencados. Passo ao relato.

**Formalidades processuais.** a) As prorrogações do prazo de fiscalização ocorreram consonante comandos pertinentes do RPPAT e do RICMS e divergências, eventualmente verificadas, não resultaram em prejuízos para a defesa do contribuinte; b) Divergências entre datas referenciais de lançamento e documentos probatórios são abonados pelo art. 133, § 5º do RICMS/RN; c) A vigência do SPED Contábil não invalida as tradicionais formas de escrituração fiscal e contábil, como explicita o art. 2º § 2º do Decreto 6.022/2007.

**Méritos.** a) A autuação efetuada pela via da lavratura do auto de infração constante do PAT 1.360/2012 está correlata com as ocorrências 04 e 05 do presente PAT 529/2014. No entanto, aquela autuação não foi reconhecida pelo contribuinte além do que, ainda não definitivamente julgada; b) De acordo com o pronunciamento do ministro Luiz Fux, RE 973.733/SC-STJ, não há como acolher argumentação de decadência proferida pelo contribuinte; c) O enquadramento na empresa no PROADI não a desobriga de cumprir obrigações principal e acessórias; d) Argumenta o contestatário que as falhas formais eventualmente cometidas pelos agentes fazendários são redundantes com tópico anterior na proporção em que renova considerações acerca do SPED Contábil e mesmo assim, reconhece os erros apontados pelos auditores fiscais.

A autoridade autuante não acatou as ponderações da defesa, ao tempo em que postula pela manutenção integral do auto de infração.

Isto posto, ultrapassada a fase de conhecimento, este Julgador Fiscal passa a emitir o Juízo de Decadência e na sequência, julga as questões preliminares e de mérito para no final, formular a Decisão.

#### **5. Juízo de Decadência dos Direitos do Sujeito Ativo**

O juízo de decadência representa mandamento assentado na norma do art. 27 § 1º do RPPAT e segundo o qual, a decadência dos direitos creditórios deverá ser reconhecida

*Carlos Linneu Torres*

de ofício pelo sujeito ativo, conforme é depreendido da simples interpretação literal do dispositivo:

*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.*

Embora a declaração a que faz referência o dispositivo legal esteja adstrita unicamente às situações da efetiva decadência do direito ao lançamento tributário, este Julgador Fiscal em atenção à boa técnica, vai pelo caminho contrário e declara que todos os fatos geradores abarcados pelo auto de infração, integrantes das cinco ocorrências, estão fora do alcance do instituto da decadência tributária, inclusive os exercícios mensais cogitados pela defesa do contribuinte.

O ICMS é reconhecidamente um tributo de lançamento homologatório. Entretanto, nos casos em que houve procedimento fiscal revisor, efetuado através de lançamento de ofício, é aplicada a regra geral da decadência estabelecida no art. 173 do CTN.

De fato, o direito tributário posto no Código Tributário Nacional define como de natureza homologatória o lançamento tributário pertinente aos impostos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo antes da real cobrança do Fisco, como preceitua o art. 150 do CTN:

*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.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 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.*

Entretanto, se o lançamento homologatório é peculiar e exclusivo para a espécie tributária ICMS, a modalidade de lançamento *ex-officio* poderá ser comum a todos os tributos e há hipóteses de incidências definidas no Código Tributário Nacional remetendo o enquadramento decadencial para o a regra geral do art. 173 inciso I do CTN. Senão, vejamos:

*Carlos Linneu Torres*

Art. 149. O lançamento é **efetuado** e revisto **de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos (grifo meu):

I - quando a lei assim o determine;

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;

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

Vê-se, então, que, quando o contribuinte comete erros, omissões, inexatidões e conduta fraudulenta, mesmo nos casos de tributos sujeitos ao lançamento homologatório de pagamento, o Fisco procede ao lançamento de ofício para apurar as inexatidões e intima o contribuinte aos eventuais recolhimentos complementares.

Assim, não é regra invariável a de que o ICMS é tributo sujeito exclusivamente ao lançamento por homologação e no qual o prazo decadencial é contado a partir da data do fato gerador, conforme assentado no art. 150 § 4º do CTN.

Os lançamentos ora impugnados são caracteristicamente *ex-officio* em função do recolhimento a menor do imposto, procedido pelo contribuinte em função de inexatidão ou omissão. De outra parte, há que se enfatizar que não se homologa pagamento que não ocorreu, mesmo parcial. Pagamento parcial não extingue crédito tributário e não constitui pagamento, como reconhecem os tribunais superiores nas controvérsias que envolvem denúncia espontânea *versus* parcelamento. Parcelamento não é compreendido como pagamento.

Há precedentes judiciais do STJ cujos ínsitos pensamentos jurídicos são manifestadamente contrários ao exclusivismo da regra do art. 150 § 4º para a modalidade de lançamento por homologação. No precedente abaixo destacado, por exemplo, envolvendo litígio em torno de questões de ICMS, o tribunal aplicou o art. 173, inciso I do CTN. Julgamento proferido pelo Ministro do STJ, Humberto Martins, em 04/09/2007:

**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

*Carlos Linneu Torres*



*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).*

Observe-se que o precedente viabiliza explícita e juridicamente o entendimento para qualquer caso de recolhimento indevido de ICMS, quando está asseverado textualmente que, forçoso repetir:

*"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".*

Ou seja, todos os fatos geradores pertencentes às ocorrências do auto de infração estão sujeitas à contagem do prazo decadencial segundo a regra geral do art. 173, inciso I.

Postos os eventos comentados, a doutrina e a jurisprudência, julgo improcedente a tese da decadência ventilada pelo impugnante.

#### **6. Juízo das Questões Preliminares e Questões Mérito**

A legislação tributária estadual obriga o contribuinte a escriturar as operações mercantis segundo os modelos do SPED Fiscal e Contábil. Teria sido então, desejável, que os agentes fiscais tivessem respaldado a peça autuante nesse moderno sistema de escrituração.

Entretanto, a utilização de demonstrações contábeis e de outros documentos impressos não invalidam as conclusões da auditoria fiscal, até mesmo porque foram provas documentais produzidas pelo próprio contribuinte. Haveria é que apontar discrepâncias insanáveis entre ambas as modalidades de escrituração, procedimento inobservado na impugnação e mesmo assim, ainda sujeito a avaliação judicosa.

Vale a analogia proporcionada pelo art. 415 do RICMS/RN. Se documentos fiscais inidôneos fazem prova a favor do Fisco, quer dizer de idôneos papeis de trabalho laborados pelo contribuinte?

*Art. 415. Será considerado inidôneo, fazendo prova apenas a favor do fisco, o documento fiscal que:*

*I- omitir indicações, inclusive as necessárias à perfeita indicação da operação ou prestação;*

*II- não for o legalmente exigido para a respectiva operação ou prestação, a exemplo de "Nota de Conferência", "Orçamento", "Pedido" e outros do gênero, quando indevidamente utilizado como documentos fiscais;*

*III- não guardar os requisitos ou exigências regulamentares, inclusive no caso de utilização após vencido o prazo de validade previsto neste Regulamento;*

*IV- conter declaração inexata, estiver preenchido de forma ilegível ou conter rasura ou emenda que lhe prejudique a clareza;*

*Carlos Linneu Torres*

V- não se referir a uma efetiva operação ou prestação, salvo nos casos previstos na legislação;

VI- embora revestido das formalidades legais, tenha sido utilizado com o intuito comprovado de fraude ou sonegação;

VII- tenha sido utilizado em operação ou prestação anterior, exceto nos casos previstos na legislação;

VIII- for confeccionado sem autorização prévia da repartição fiscal competente, ou que estiver sendo utilizado sem ter sido registrado seu recebimento, por parte do contribuinte, no processo de AIDF eletrônica;

IX- for emitido:

a) por contribuinte fictício, não identificado ou que não estiver mais exercendo suas atividades;

b) por contribuinte que estiver com a inscrição suspensa, inapta, ou baixada, ressalvado o disposto no § 7º do art. 681-C deste Regulamento;

c) por equipamento emissor de cupom fiscal não autorizado pela repartição fiscal competente;

d) para acobertar operação com combustível, derivado ou não de petróleo, em desacordo com a legislação federal aplicável, inclusive as normas emanadas da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP.

*Parágrafo Único.* Nos casos dos incisos I, III e IV deste artigo, somente será considerado inidôneo o documento fiscal cujas irregularidades forem de tal ordem que o tornem imprestável para os fins a que se destinem.

As demais questões de natureza processual invocadas na impugnação, entre as quais desponta o prazo de fiscalização, são incapazes de obnubilar a procedência dos lançamentos abrigados no auto de infração. Não resultaram em conclusões desfocadas da realidade e prejuízos para a defesa não ficaram patenteados no caderno processual. A esse respeito, é oportuno citar o jurista Humberto Theodoro (Direito Processual Civil. Vol. 1 pág. 341):

*Uma vez, porém, que o objetivo precípua da função processual é a composição da lide, não pode o magistrado supervalorizar as questões formais para colocá-las, desde logo, num plano superior ao do mérito.*

De outra forma, reconheço os méritos dos cinco lançamentos tributários efetuados, todos lastreados em documentação idônea, processada segundo testes de auditoria habitualmente adotados pelo Fisco, e cujas descrições de condutas foram acatadas pelo contribuinte.

Não subsiste a tese de bitributação, acenada pela defesa a propósito das ocorrências 04 e 05, as quais estariam conexas ou abarcadas com lançamento anterior, contido no PAT nº 1.360/2012. O referido processo tributário, que na verdade é o PAT 579/2012, resultou da Ordem de Serviço 3.528/2011 e determinou a auditoria dos exercícios fiscais de 2006 e 2007, enquanto o presente PAT, sob julgamento, teve como períodos fiscaliza-

*Carlos Linneu Torres*



dos os exercícios imediatamente seguintes, como está a comprovar os documentos anexados. O PAT nº 1.360/2012 é referente ao interessado Ivelto Melo de Souza.

#### **7. Antecedentes**

Nos arquivos da Secretaria de Tributação não há anotações de condutas antecedentes similares incorridas pelo contribuinte no passado.

#### **8. DECISÃO**

Sopesados os argumentos das partes, os preceitos jurídicos correlacionados com as matérias suscitadas e a própria convicção, este Julgador Fiscal decide que:

- a) *É procedente o auto de infração nº 0529/2014.*
- b) *O crédito tributário está quantificado na seguinte posição:*


**ICMS: R\$ 1.093.697,79**

**Multa: R\$ 1.801.632,61**

**Total: R\$ 2.895.330,40**

Remeta-se os autos processuais à 1ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares.

Natal, 22 de julho de 2014

  
Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa  
Julgador Fiscal  
Auditor Fiscal AFTE 3 - mat. 154.381-4