



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

---

**Decisão nº 248/2014**

**PAT nº:** 2.299/2013-1ª URT – **Protocolo Geral nº:** 304.900/2013-7  
**Auto de Infração:** 2.299/2013 – **OS:** 8.694, de 29/01/2013  
**Contribuinte autuado:** Auto Ônibus Santa Maria Transportes e Turismo LTDA  
**Atividade:** transporte rodoviário coletivo de passageiros com itinerário fixo municipal  
**Domicílio Fiscal:** Natal/RN – **Inscrição Estadual:** 20.029.564-0  
**Período do lançamento:** 01/01/2008 a 31/12/2012

**Condutas Autuadas**

**Ocorrência 01:** O contribuinte não escriturou no livro fiscal Registro de Entradas, notas fiscais de entradas de mercadorias referentes a operações mercantis sujeitas ao recolhimento de ICMS.

**Ocorrência 02:** O contribuinte não escriturou no livro fiscal Registro de Entradas, notas fiscais de entradas de mercadorias referentes a operações mercantis não sujeitas ao recolhimento de ICMS.

TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

1. Estabelecimentos inscritos no cadastro de contribuintes do ICMS estão sujeitos ao cumprimento das obrigações acessórias, qualquer que sejam a natureza das operações empresariais.
2. Para efeito de obtenção de benefícios fiscais, o Código Tributário Nacional veda raciocínios analógicos.

**Auto de infração parcialmente procedente**

*Carlos Linneu T. F. da Costa*

### **1. Juízo de Admissibilidade**

A autuação foi protagonizada pelo auditor fiscal Evanildo Furtado, AFTE 7, mat. 66.508-8, dotado 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 Ladilson Pires Diniz (fl. 69).

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 31.01.2014 (fl. 72), 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 14.01.2014 (fl. 68). 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 14.01.2014, 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 duas ocorrências. O sujeito passivo, exercendo o legítimo direito de defesa assegurado pelo RPPAT, manifestou expressa inconformidade com os resultados da auditoria fiscal. 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.*

*Paulo W. L.*

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**

Os lançamentos tributários estão consignados no auto de infração 2.299/2013, lavrado em 26/12/2013 e decorreram de ordem de serviço na qual foi determinada a análise da baixa cadastral e a apuração de indícios de prática de conluio com a empresa Reunidas Veículos.

Segundo a autoridade autuante, na descrição trazida aos autos processuais pela via do Relatório Circunstanciado de Fiscalização, a autuação foi motivada pela constatação de que o contribuinte internalizou no estabelecimento mercadorias cujas notas fiscais não foram escrituradas no livro fiscal correspondentes, sendo que parte desses documentos fiscais estão sujeitos ao recolhimento do ICMS, em que pese o assentamento consignado pelo auditor fiscal de que o estabelecimento desenvolve atividade não geradora de ICMS (fl. 57).

A conduta foi diagnosticada através de procedimentos informatizados, nos quais foram cotejados os bancos de dados de notas fiscais com o livro fiscal aonde esses documentos fiscais deveriam ser registrados.

Os auditores fiscais descreveram as condutas infratoras na forma abaixo, aqui fielmente representadas:

*Ocorrência 01: O autuado acima qualificado deixou de recolher o imposto em decorrência da ausência de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias conforme estabelecido no art. 2º § 1º, V, "a" combinado com o art. 150, III, assim detectadas e provadas através do exame e da conciliação dos respectivos livros fiscais com aquela documentação correlata para o período fiscalizado, tudo conforme demonstrado em anexo.*

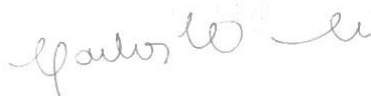
*Ocorrência 02: O autuado deixou de escriturar no livro fiscal próprio documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares, especificamente em relação às notas fiscais de entradas sujeitas não mais à tributação, conforme demonstrativo em anexo.*

Estão anexadas ao caderno processual as planilhas demonstrativas das *quanta* dos créditos tributários contendo relação das notas fiscais diligenciadas. O crédito tributário foi estipulado em R\$ 8.045.880,19, referente ao ICMS de R\$ 168.735,49 e multa regulamentar de R\$ 7.877.144,70.

É o que há de relevante a relatar do auto de infração. Passo ao relato da impugnação interposta pelo contribuinte.

## **3. Relato da Impugnação**

O contribuinte compareceu ao processo e veio a demonstrar inconformidade com o lançamento de ambas as ocorrências, tecendo defesa lastreada nas teses abaixo sintetizadas:



a) Transporte intramunicipal. O contribuinte presta serviços de transporte intramunicipal de passageiros, atividade econômica que não está submetida ao campo de incidência do ICMS.

b) Vício de intimação. A intimação fiscal pela via de edital deveria ser efetuada após o esgotamento de modalidades de intimação que antecedem a intimação editalícia, na sequência fixada pelo RPPAT/RN.

c) Esforço em evitar decadência de direitos. O procedimento do auditor fiscal em lavrar o termo de ressalva pela não localização do representante legal e a pressa em acionar a intimação por edital foi motivada como esforço do sujeito ativo em evitar o decaimento dos direitos de proceder ao lançamento do crédito fiscal pertinente ao exercício de 2008.

d) Decadência do exercício de 2008. Está decaído o direito da Fazenda Pública estadual concernente ao lançamento tributário do exercício fiscal de 2008, vez que no caso do ICMS, o lançamento estaria submetido à modalidade "homologação", valendo, neste caso, a regra do art. 150 § 4º do CTN para efeito de contagem de prazo decadencial.

e) Exclusão cadastral. Não haveria como exigir a escrituração de notas fiscais de entradas a partir de março de 2011, na medida em que o estabelecimento foi excluído do Cadastro de Contribuintes do ICMS mediante solicitação de baixa cadastral homologada em 29.03.2011.

f) ICMS nas aquisições de insumos. Não cabe incidência de ICMS nas aquisições de mercadorias destinadas a empresas de construção civil, entendimento do STJ que seria aplicável à atividade do contribuinte. Requer a declaração de improcedência da ocorrência 01, até porque, destaca o sujeito passivo, nesta ocorrência foram arroladas operações de comodato e substituição tributária e incorporados taxa de agregação de valor à base de cálculo do ICMS.

No final da peça de defesa, é requerida a improcedência integral dos lançamentos tributários. 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 do Autuante**

Instada a pronunciar-se a acerca do manifesto impugnativo, 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:

a) Vício na forma editalícia de intimação. Os esforços de intimar pessoalmente o contribuinte não obtiveram a eficácia necessária e restou como alternativa, a adoção da modalidade editalícia de intimação, conforme o comando estabelecido no art. 16, 4º, inciso II do

*Paulo W. C.*

RPPAT. A empresa recebeu a 2ª via do auto de infração e exerceu o direito de defesa, apresentando a impugnação.

b) Exclusão cadastral. O autuado esteve inscrito no CCE/RN nos exercícios objeto dos lançamentos, até o mês de janeiro e fevereiro de 2011. Em 31.07.2013 reativou a inscrição no mesmo CCE/RN, voltando a novamente baixa-la em 15.08.2013 e em consequência, o mês de 08/2003 estava obrigado a registrar as notas fiscais de entradas consideradas na Ocorrência 02.

c) Agregação do valor. Há concordância com o impugnante quanto a agregação de valor de 30% incluída no cálculo do crédito tributário da ocorrência 01.

d) Construção civil. As empresas de construção civil foram beneficiadas com mandado de segurança, desobrigando-as do recolhimento do ICMS, não extensivo ao setor de transportes urbanos de passageiros.

##### **5. Diligências.**

Mediante diligências solicitadas pelo Julgador Fiscal (fl. 150), a autoridade fiscal promoveu alterações no pronunciamento de Contestação, expurgando notas fiscais concernentes ao período em que a empresa não integrava o Cadastro de Contribuintes do Estado, as quais resultaram na redução do crédito tributário original:

Ocorrência 01:

**ICMS:** R\$ 299.152,54

**Multa:** R\$ 383.006,27

Ocorrência 02:

**ICMS:** R\$ nihil

**Multa:** R\$ 4.498.302,69

Total:


**ICMS:** R\$ 299.152,54

**Multa:** R\$ 4.881.308,96

Isto posto, ultrapassada a fase de conhecimento, passo a emitir o juízo de decadência e na sequência, aprecio o litígio e decido. formulo 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 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 do efetivo decaimento do direito ao lançamento tributário, este Julgador Fiscal em atenção à boa técnica, vai pelo caminho contrário e declara que os fatos geradores abarcados pelo lançamento de ofício estão fora do alcance do instituto de decadência tributária, incluindo o exercício fiscal cogitado pelo contribuinte.

O contribuinte requer o reconhecimento da improcedência dos créditos tributários correspondente ao ano de 2008 e faz a remissão do art. 150 § 4º do CTN, a título de respaldar a tese de decadência do imposto e multa daquele período. O dispositivo é considerado a regra especial da decadência tributária e alcança, com exclusivismo, os tributos lançados por homologação, como é o caso do ICMS. Nessa modalidade de lançamento, o lustro decadencial seria contado a partir do período da ocorrência do fato gerador.

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 T. F. da Costa*

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

I - quando a lei assim o determine;

V - quando se comprove omissão ou inexactidão, 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, inexactidões e conduta fraudulenta, mesmo nos casos de tributos sujeitos ao lançamento homologatório de pagamento, o Fisco procede ao lançamento de ofício para apurar as inexactidões e intima o contribuinte aos eventuais recolhimentos complementares.

Assim, não é regra invariável, como faz supor o contribuinte, 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 de supressão de imposto. 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.

É flagrantemente falsa a premissa onde está assentado o raciocínio jurídico da defesa e que portanto não leva automaticamente à dedução de que neste caso, vale a regra especial da decadência ínsita no art. 150 § 4º, salvo se cognição sumária e descuidada.

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, houve redução ou não pagamento de ICMS e no entanto, 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.

*Paulo W. S.*

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).

Observe-se que o precedente viabiliza explícita e juridicamente o entendimento para qualquer caso de recolhimento indevido de ICMS. Ou seja, as ocorrências 01 e 02 do auto de infração estão sujeitas à contagem do prazo decadencial segundo a regra geral do art. 173, inciso I. Dessa forma, o exercício fiscal do ano de 2008 está legalmente inserto no auto de infração.

Postos os fatos, a doutrina e a jurisprudência, não encarto a tese da decadência exposta pela impugnante e passo ao juízo das demais questões.

## 6. Julgamento

a) **O**s argumentos desenvolvidos pelo contribuinte em sua peça de defesa, giram quase que exclusivamente em torno de teses de naturezas eminentemente processuais, sem deter-se em nenhum momento acerca das condutas descritas em ambos os lançamentos, quais sejam, de que houve maciça ausência de registros de notas fiscais de entradas no livro fiscal correspondente.

Dessa forma, não há como recepcionar pedido de considerar improcedente o auto de infração. O conceito de procedência está deveras correlacionado ao mérito, o qual reconhecimento nos lançamentos efetuados pela autoridade atuante, lastreados em conjunto probatório que não mereceu repúdio da defesa. Até porque, vale acentuar, produzido pelo próprio contribuinte.

b) **N**ão há como desconhecer que no caderno processual há o relato detalhado da visita que o auditor fiscal realizou à empresa, destinada a proceder a intimação de recolhimento do crédito tributário, consubstanciado no auto de infração. São citados nomes dos funcionários na ocasião abordados e a defesa, não desconstruindo o relato, limitou-se como única reação, a tecer aleivosias e a desacatar o funcionário público no exercício de sua função. Aliás, as mesmas ironias tecidas pelo contribuinte, desprovidas de sutilezas e ao contrário, muito grosseiras, são aplicáveis ao comportamento do contribuinte: por que receberia uma intimação que poderia evitar decadência de direitos creditórios do Fisco? Considero válida a intimação editalícia evidenciada nos autos processuais.

c) **A**cato a cobrança de diferença de alíquota efetuada na ocorrência 01. Constitui-se em heresia jurídica e tributária o ensaio de raciocínio analógico para evitar reconhecimento de obrigação tributária, o qual poderia ser até pernicioso

*Carlos Linneu T. F. da Costa*



ao próprio contribuinte. A desobrigação tributária citada pela defesa vale tão somente para a Construção Civil.

d) **A** autoridade autuante reconheceu a impertinência de elencar notas fiscais de entradas integrantes do período em que o estabelecimento não esteve inscrito no cadastro do ICMS e verifico a procedência da revisão.

#### **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 parcialmente procedente o auto de infração nº 2.299/2013.*
- b) *O crédito tributário está quantificado na seguinte posição:*

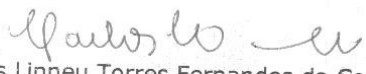
**ICMS:** R\$ 299.152,54

**Multa:** R\$ 4.881.308,96

Decisão recorrida de ofício ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, de conformidade com o mandamento legal do art. 114 do RPPAT, aprovado pelo Decreto 13.796/98.

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

Natal, 27 de agosto de 2014

  
Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa  
Julgador Fiscal  
Auditor Fiscal AFTE 2 - mat. 154.381-4