



**DECISÃO Nº:** 124/2011  
**PROTOCOLO Nº:** 718338/209-1  
**PAT N.º:** 309/2009-1ª URT  
**AUTUADA:** MEDEIROS E MAIA LTDA  
**FIC/CPF/CNPJ:** 20.094.860-1  
**ENDEREÇO:** Rua Presidente Mascarenhas, 673 - Alecrim Natal-RN

*EMENTA – ICMS – Omissão de escrituração de documentos fiscais (leitura Z), em livro próprio com a conseqüente ausência de recolhimento do imposto na forma e no prazo regulamentar. Denúncia parcialmente elidida pela defesa. A teor do §10 do art. 340 do RICMS, quando o descumprimento de uma obrigação decorrer diretamente do descumprimento da outra, aplicar-se-á a multa mais gravosa. O ato omissivo por parte do sujeito passivo enseja o lançamento de ofício de que cuida o art.149, IV e VI do CTN, cujo lustro decadencial se inicia no 1º dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do inc. I do art. 173 do referido código. Decadência não configurada. Contribuinte teve a oportunidade de regularizar a situação sem o grave da multa conforme notificação – confiscatoriedade não comprovada. Conhecimento e Acolhimento em parte da Impugnação – PROCEDÊNCIA PARCIAL DA AÇÃO FISCAL. Remessa Necessária que se Impõe.*

## DO RELATÓRIO

### 1. DENÚNCIA

Consta que contra a autuada acima qualificada, foi lavrado o Auto de Infração nº 655/SUFAC, onde se denuncia falta de recolhimento de ICMS normal, no todo ou em parte e falta de escrituração de documentos fiscais (leitura em Z), em livro próprio.

Assim, deu-se por infringido o art. 150, inciso III, bem como art. 150, inciso XIII, todos do RICMS aprovado pelo decreto 13.640 de 13 de novembro de 1997.

Como penalidade foi proposta a constante do art. 340, inciso I, alínea “c, bem como o art. 340, inciso III, alínea “f”, do supracitado instrumento regulamentar, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133 do referido RICMS.

A composição do crédito tributário, segundo os autores do feito, é de multa no valor de R\$ 59.640,47<sup>1</sup>(cinquenta e nove mil seiscientos e quarenta reais e quarenta e

Ludenilson Araújo Lopes 1  
Julgador Fiscal



sete centavos), mais o ICMS no valor de R\$ 27.114,85 (vinte e sete mil cento e catorze reais e oitenta e cinco centavos), perfazendo o montante de R\$ 86.755,32 (oitenta e seis mil setecentos e cinquenta e cinco reais e trinta e dois centavos).

Foram anexados relatórios emitidos pelo sistema da SET relativos à empresa autuada, entre eles, consulta ao ECF, onde foi detectado reduções “Z” na memória fiscal do equipamento que não foram escrituradas no Livro Registro de Saídas, também anexado ao processo.

## 2. IMPUGNAÇÃO

Contrapondo-se às denúncias, alegou a autuada, através de sua impugnação às fls. 84 a 108:

- Decadência do crédito tributário dessa fiscalização, tendo em vista que refere-se a fatos ocorridos entre junho e agosto de 2004, já alcançados pelo prazo decadencial;
- Que no caso dos autos está-se diante de pagamento antecipado de tributo sujeito ao lançamento por homologação, onde o lançamento inicia-se com a entrega da GIM pelo contribuinte, e o fisco deve q homologar ou revisar e lançar o valor correto;
- O fisco silenciou-se por mais de 5 (cinco) anos, decaindo seu direito de lançamento do crédito tributário;
- O período a que se faz referência é de 06/2004, 07/2004 e 08/2004, e o Auto de Infração foi lavrado em 10/09/2009;
- A GIM foi devidamente preenchida, com o recolhimento do ICMS declarado, havendo, portanto, pagamento do tributo declarado por homologação;
- Caráter confiscatório das penalidades;
- Erro na autuação, corrigindo o valor da autuação para R\$ 27.114,85 de ICMS e multa do mesmo valor, totalizando R\$ 54.229,70, com base no art. 340, inciso I, alínea “c”, ou seja, desconsiderando a segunda ocorrência.

Diante do exposto, requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ou a revisão da multa do Auto de Infração.

## 3. CONTESTAÇÃO

Instado a contestar a impugnação da autuada, os ilustres autores, dentro do prazo regulamentar, conforme fls. 117 e 118, alegaram que:



- É inaceitável a decadência invocada pela autuada, pois o prazo decadencial nesse caso só começa a contar a partir do exercício seguinte, por se tratar de lançamento de ofício, por ter não sido pago em sua integralidade, admitindo a regra do art. 173, I, do CTN;
- Dessa forma, a contagem do prazo inicia-se em 1º de janeiro de 2005, decaindo em 1º de janeiro de 2010;
- A finalidade extra fiscal da penalidade é de desestimular a prática do ilícito, não configurando-se como confiscatória, mas sim como punitiva;
- Sobre os valores, informa que a autuada desconsiderou a multa pelo não registro de documentos fiscais em livro próprio.

Por fim, pugna pela manutenção do Auto de Infração.

#### 4. ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 82) que a autuada não é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

É o que se cumpre relatar.

#### DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

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

#### DO MÉRITO

Trata o processo de falta de recolhimento de ICMS não levado a registro e falta de escrituração de documentos fiscais - leitura Z - em livro próprio.

Antes de adentrar no mérito da questão propriamente dito, a meu juízo, o processo atende aos princípios regentes da matéria, especialmente, 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, exercitar o seu direito à ampla defesa, respeitando assim os princípios constitucionais afetos ao tema.





Do passeio pelos autos, em especial, pelo conjunto probatório carreado pelos ilustres autores do feito e pela clareza da infração denunciada, reconheço todo o denodo da eminente patrona da atuada<sup>4</sup> na defesa dos interesses de seu patrocinado, não obstante as razões por ela apresentadas não afastam *in totum* as acusações de que cuida a inicial.

De fato, inconformada com as infrações a ela imputadas, a atuada, através de sua representante legal, apresentou peça impugnatória, invocando, preliminarmente, a decadência de todo crédito tributário do presente processo administrativo.

Alegou que, por se referir a fatos ocorridos em junho, julho e agosto de 2004, o direito do Estado de contestar os valores declarados pela atuada estava decaído no momento da lavratura do Auto de Infração, em setembro de 2009.

Em contrapartida, os ilustres autuantes esclarecem que nos casos de lançamento de ofício, aplica-se o disposto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, que prevê que o prazo decadencial só inicia-se a partir do exercício seguinte, portanto, em janeiro de 2005, decaindo em janeiro de 2010.

De pronto<sup>6</sup>, observo que razão não assiste à ilustre patrona da ora impugnante, primeiro porquanto, do crédito tributário objeto do feito, apenas R\$ 700,22, refere-se ao mês de janeiro de 2004, cuja GIM é repassada para fazenda em fevereiro, os meses de junho e julho, conforme demonstrativo de fl. 75, não apresentou saldo devedor, eis que considerados os resultados da fiscalização anterior impulsionada pela OS 18300/2006, fato que afasta a alusão feita pela defesa de que na presente ação não se tinha considerado os impostos pagos para regularização da fiscalização pretérita.

Pois bem, como visto, o restante do crédito tributário (quase a totalidade), refere-se aos meses de agosto de 2004 e seguintes, estendendo-se até setembro de 2008. Ocorre que o documento de fl.06 – Termo de Intimação Fiscal – nos revela que em 25 de junho de 2009, o contribuinte foi intimado pela fiscalização que objetivava a apuração das infrações de que cuida a inicial.

Assim, constatado que houve a notificação do contribuinte no próprio termo de intimação, medida preparatória indispensável ao lançamento, dentro do lustro decadencial, não há que se falar<sup>4</sup> mais em decadência, o que só ocorreria 5 anos após a referida intimação, ou seja, em 24 de junho de 2014, tudo nos termos do Parágrafo Único do artigo 173 do CTN.

De fato, nos casos em que o contribuinte recolhe o imposto de forma antecipada, dar-se-há o lançamento por homologação tácita após cinco anos do fato gerador, o e o fisco perde o direito de contestar os valores pagos pelo contribuinte.

Porém, há de se observar que no caso analisado houve omissão por parte do contribuinte, que nem de longe, incluiu os documentos motivadores do presente lançamento em seus livros ou declarações prestadas ao fisco, cominando, inclusive na falta de recolhimento do imposto. Assim, nesses casos onde há omissão, o lançamento é de ofício, conforme o disposto no art. 149 da mesma lei, abaixo reproduzido:



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

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. (g.n)*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; (g.n)*

Considerando a falta de recolhimento de imposto decorrente do não registro de documentos fiscais (leitura Z), esse crédito fiscal deve ser lançado de ofício, aplicando-se, para efeito de contagem do lustro decadencial, o disposto no art. 173, I do CTN.

O art. 173, inciso I, de forma bastante clara, prevê que o prazo decadencial só se inicia a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Então, se os documentos fiscais não escriturados foram emitidos no exercício de 2004, o direito de lançar do Estado somente pereceria a zero hora do exercício de 2010.

No entanto, a autuada foi cientificada da lavratura do auto de infração em 10/09/2009, portanto, considerando-se que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não há como se concluir de outra forma a não ser que o presente lançamento está amparado pelo CTN e pela legislação tributária estadual, regente da espécie.

Corroborando esse entendimento o STJ e o TRF da 4ª Região assim se posicionam, verbis:

*“PREVIDENCIÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. DECADÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que os créditos previdenciários têm natureza tributária. 2. Com o advento da Emenda Constitucional n. 8/77, o prazo prescricional para a cobrança das contribuições previdenciárias passou a ser de 30 anos, pois que foram desvestidas da natureza tributária, prevalecendo os comandos da Lei n. 3.807/60. Após a edição da Lei n. 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal. Todavia, essas alterações legislativas não alteraram o prazo decadencial, que continuou sendo de 5 anos. 3. Na hipótese em que não houve o recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação, cabe ao Fisco proceder ao lançamento de ofício no prazo decadencial de 5 anos, na forma estabelecida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional. 4. Em se tratando de créditos previdenciários cujos fatos geradores ocorreram em dezembro de 1975 e no período de janeiro de 1979 a dezembro de 1981, em 20 de fevereiro de 1987, quando foi efetivado o lançamento, já se encontravam extintos. 5. Recurso especial*





*parcialmente conhecido e não-provido. (STJ, RESP 190287/SP, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 11.04.2005)."* (sem grifo no original)

*"TRIBUTÁRIO. 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 não-provido.(STJ, RESP 182241, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 21.03.2005)"* (sem grifo no original)

Com razão os ilustres autores, pois não há que se falar em homologação de fatos omitidos (omissão de registro e de recolhimento), seria a homologação no vazio, do inexistente, fenômenos totalmente inimagináveis. Na verdade, o que é objeto de homologação não é o lançamento e sim a atividade do contribuinte.

Omitida esta atividade, 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 impositivo, a teor do inciso I do art. 173, do CTN, conforme reiteradas decisões dos tribunais superiores e do e. CRF.

Perfilhando esse entendimento, mister se faz trazeremos à colação de várias decisões proferidas no Superior Tribunal de Justiça, as quais transcrevemos abaixo:

*"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).*

*"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)

**"TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO POR ATO EXPRESSO DA ADMINISTRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA REGIDA PELO ART. 173 DO CTN.**

O lançamento por homologação (art. 150, § 1º do CTN) é ato administrativo de natureza confirmatória e só admitido na hipótese de pagamento antecipado do tributo. Em havendo lançamento pela autoridade administrativa (art. 142 do CTN), com a posterior inscrição do débito tributário e por ausência de pagamento, torna-se manifesta a impossibilidade da homologação posterior (lançamento por homologação), eis que, com esta (homologação) se extingue o débito e com aquele (lançamento de ofício) nasce o débito tributário. O lançamento expresso é manifestamente incompatível com a homologação, que é a declaração de extinção do débito, em face do pagamento antecipado. "In casu", apurando-se a exigência do débito tributário mediante o lançamento de ofício, a decadência se rege pelo disposto no art. 173, I, do CTN. Em se cuidando de exação pertinente aos anos de 1982 e 1983 e iniciando-se o procedimento administrativo (lançamento) em fevereiro de 1987, a decadência não se configurou, desde que não decorridos os cinco (5) anos (art. 173, I, do CTN). Recurso improvido. Decisão unânime." (REsp 151734/MG; Recurso Especial 1997/0073527-3, 1ª Turma, rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 18/06/1998, p. no DJ 28.09.1998 p. 12)





Posto isso, rejeito, pela mais absoluta inconsistência, as teses de decadência do crédito tributário de que cuida a inicial.

Noutro pórtico, a defesa contesta o valor da autuação, considerando que a multa a ser aplicada é apenas a prevista no art. 340, inciso I, alínea “c”, ou seja, 100% do valor do imposto não recolhido, desconsiderando a multa aplicada pela falta de escrituração de documentos fiscais em livro próprio.

Os autuantes não concordam com essa desconsideração da segunda ocorrência, pugnano pela manutenção do Auto Infracional em sua íntegra.

De fato, esta matéria de há muito foi decidida e disciplinada pela legislação regente, onde se privilegiou o instituto da consussão ou absorção, vale dizer, as infrações MEIO são absorvidas pela FIM.

Considerando que a infração principal deste Auto de Infração é a falta de recolhimento de ICMS, que decorreu da falta de registro de documentos fiscais, observo que as multas não devem ser aplicadas cumulativamente, conforme disposto no art. 340, § 10:

*§9º. As multas serão cumulativas quando resultarem concomitantemente do descumprimento de obrigações tributárias principal e acessória.*

*§10. Não se aplica o disposto no §9º quando o descumprimento de uma obrigação decorrer diretamente do descumprimento da outra, caso em que se aplicará a multa mais gravosa.(grifo nosso)*

Portanto, considerando a necessidade de fusão das duas ocorrências – falta de recolhimento de ICMS e Falta de escrituração de documentos fiscais em livro próprio - em uma única: “falta de recolhimento de ICMS **em decorrência** da falta de registro de documentos fiscais em livro próprio”, aplica-se apenas a multa prevista pela falta de escrituração dos documentos fiscais, por ser a mais gravosa e refletir com precisão o *modus operandi* que culminou com a infração, afastando-se, por conseguinte a penalidade relativa à falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 27.114,85.

Por fim, alega que a multa possui caráter confiscatório. O autor do feito rebate cabalmente essa pretensão, explicando que se utilizou da penalidade prevista em lei, tendo essa arguição cunho meramente protelatório.

De fato, quanto à irresignação da ora impugnante em relação à penalidade aplicada, penso que não pode prosperar, pelos seguintes motivos:

1 – tributo não se confunde com multa, tem gêneses e finalidades bem distintas, a submissão ao campo de incidência do tributo decorre de uma **imposição** legal,





basta que se desenvolva a atividade lícita por ela alcançada; enquanto que a submissão à penalidade é uma **faculdade** do contribuinte, livra-se dela apenas cumprindo a Lei;

2 – eventuais censuras perpetradas a penalidades constantes de Lei, como é o caso, devem ser endereçadas ao Legislativo que, bem ou mal, são nossos representantes e a quem compete aprovar Leis. Ao auditor cabe, apenas, por imperativo legal, a aplicação da norma, eis que estamos na seara cuja atividade é estritamente vinculada;

3 – de resto, a multa de 15% do valor da operação, não pode ser taxada de confiscatória, ainda mais se tivermos em conta o fato de que a mesma norma que a contempla, traz em seu bojo a possibilidade de redução de até 60%, o que resultaria numa pena efetiva de 6%, dependendo de quando e da forma que se escolha para extinguir o crédito tributário, pena que de forma alguma arranha o patrimônio da autuada, que dirá, confiscá-lo.

4 – ao contribuinte, ainda foi oportunizado o direito de recolher o tributo sem o gravame de penalidade, como revelam os documentos de fls. 191 e seguintes, mesmo assim não o fez.

### DA DECISÃO

Isto posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, especialmente, o teor da impugnação e contestação, **JULGO PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração lavrado contra a empresa MEDEIROS E MAIA LTDA, para impor a autuada a penalidade de multa no valor de R\$ 32.525,61 (trinta e dois mil quinhentos e vinte e cinco reais e sessenta e um centavos), sem prejuízo do ICMS no valor R\$ 27.114,85 (vinte e sete mil cento e catorze reais e oitenta e cinco centavos), perfazendo o montante de R\$ 59.640,46 (cinquenta e nove mil seiscentos e quarenta reais e quarenta e seis centavos), em valores históricos, sujeitando-se, por tanto, aos acréscimos moratórios previstos na legislação regente.

Em decorrência da decisão supra houve a desoneração da multa no valor de R\$ 27.114,85 (vinte e sete mil cento e catorze reais e oitenta e cinco centavos).

Por dever de ofício, recorro da presente decisão ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais - CRF, ao tempo em que remeto os autos à 1ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis.

COJUP, Natal, 22 de Agosto de 2011.

**Ludenilson Araújo Lopes**  
Julgador Fiscal