



**DECISÃO Nº:** **319/2011**  
**PROTOCOLO Nº:** 270971/2009-1  
**PAT N.º:** 648/2009-1ª URT  
**AUTUADA:** COMERCIAL DOMINGOS DE ALIMENTOS LTDA EPP  
**FIC/CPF/CNPJ:** 20.090.971-1  
**ENDEREÇO:** Rua Pedro Novoa, 252, Quintas Natal-RN

**EMENTA – ICMS – 1. Falta de escrituração de Notas Fiscais em livro próprio, nos prazos regulamentares com o conseqüente não recolhimento do imposto. 2. Ausência de registro de nota fiscal acobertantes de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Denúncias que se confirmam.** Contribuinte reconhece e parcela quase a totalidade do crédito tributário relativo à 1ª ocorrência, usufruindo da denúncia espontânea de que cuida a IN 02 CAT – Afastamento da multa punitiva da parte acordada. Denúncias comprovadas através de robusto conjunto probatório, que em momento algum foi validamente atacado pela impugnação. Defesa que se limita a negar a existência das aquisições, sem qualquer prova do alegado. Se comprovado fosse a não realização das operações, restaria por extinto o direito do autor. Inversão do ônus da prova configurado – Inciso II, art. 333 do CPC – incumbência não satisfeita. Afastamento das preliminares suscitadas. Nulidade, decadência e confiscatoriedade não configuradas. Conhecimento e Inacolhimento da Impugnação – PROCEDÊNCIA PARCIAL DA AÇÃO FISCAL.

## DO RELATÓRIO

### 1. DENÚNCIA

Consta que contra a autuada acima qualificada, foi lavrado o Auto de Infração nº 6536/2009 – 1ª URT, onde se denuncia:

- I) Falta de escrituração de documentos fiscais de entrada em livro próprio, de mercadorias sujeitas ao recolhimento de ICMS, no período de 01/01/2004 a 31/12/2008;
- II) Falta de escrituração de documentos fiscais de entrada em livro próprio, de mercadorias não sujeitas ao recolhimento de ICMS, no período de 01/01/2004 a 31/12/2008.

Com isso, deram-se por infringidos o art. 150, XIII c/c art. 609, art. 2º, §1º, inciso V, aliena “a”, todos do decreto 13.640 de 13 de novembro de 1997.

Ludnilson Araújo Lopes  
Julgador Fiscal



Como penalidades foram propostas a constante do 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 o autor do feito, é a seguinte: multa no valor de R\$ 80.050,03 (oitenta mil e cinquenta reais e três centavos) e imposto no valor de R\$ 37.382,35 (trinta e sete mil trezentos e oitenta e dois reais e trinta e cinco centavos), perfazendo um crédito tributário no valor total de **R\$ 117.432,38 (cento e dezessete mil quatrocentos e trinta e dois reais e trinta e oito centavos).**

Foram anexados relatórios emitidos pelo sistema da SET relativos à empresa autuada, bem como os demonstrativos dos débitos fiscais (fls. 07 a 14), bem como o Relatório Circunstanciado (fl. 15).

## 2. IMPUGNAÇÃO

Contrapondo-se às denúncias, alegou a autuada, através de sua impugnação às fls. 23 a 35:

- Nulidade do feito em virtude do extrapolamento do prazo de 60 dias para a conclusão da fiscalização;
- Discordância entre a penalidade imposta a vista da infringência imposta ao contribuinte e a discriminação do débito constituído no Auto de Infração;
- O fisco não apresentou prova inequívoca da infração, visto que não foi comprovado o efetivo recebimento da mercadoria pela impugnante;
- Decadência do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos durante o período de janeiro a novembro de 2004.

Diante do exposto, requer a improcedência do auto de infração.

## 3. CONTESTAÇÃO

Instado a contestar a impugnação da autuada, a ilustre autora, dentro do prazo regulamentar, conforme fls. 71 a 74, alegou que:



- A preliminar de nulidade pelo tempo de fiscalização alegada pela autuada não prospera, em virtude do formalismo moderado do processo administrativo tributário, prevalecendo a supremacia do interesse público e a busca da verdade material;

- O auto de infração está instruído com todos os dispositivos legais necessários para embasar a autuação, com previsão da penalidade de multa pelos art. 150, XIII, e 609, bem como a cobrança do imposto, pelo art. 2º, §1º, V, "a";

- A autuação foi embasada no cruzamento das informações contidas no SINTEGRA x DETNOT e SINTEGRA-RN com as informações fornecidas pelo próprio contribuinte, através do seu Livro Registro de Entradas;

- A autuada não apresentou nenhum documento que comprove que realmente não adquiriu as mercadorias;

- O prazo decadencial para o lançamento em questão é o disposto no art. 713 do CTN, que é de cinco anos a contar a partir do exercício seguinte, devido a omissão do sujeito passivo.

Por fim, conclui pela manutenção do auto de infração em sua íntegra.

#### 4. ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 21) 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.

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.

### **DO MÉRITO**

O processo trata de falta de escrituração de documentos fiscais de entrada de mercadorias sujeitas recolhimento de ICMS, e falta de escrituração de documentos fiscais de entrada de mercadorias de mercadorias isentas.



Preliminarmente, 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, exercer o seu direito à ampla defesa, respeitando assim os princípios constitucionais afetos à matéria.

De logo, observo que a presente demanda não merece maiores discussões, tendo em vista a Informação de fl. 96 dos autos, onde consta que a atuada efetuou o parcelamento da primeira ocorrência **em quase sua integralidade**, com o benefício da Instrução Normativa nº 002/2010 – CAT.

Dessa forma, restou à atuada quitar apenas **R\$ 647,77 de ICMS e R\$ 1.303,05 de Multa** da primeira ocorrência, pelo simples fato de que essa parcela da ocorrência não se insere no referido benefício, e **R\$ 4.851,53 de Multa** da segunda ocorrência.

A segunda denúncia também refere-se à falta de escrituração de documentos fiscais de entrada, sendo separada da primeira por se referir a mercadorias não sujeitas ao ICMS.

Considerando que a atuada reconheceu, pelo parcelamento, que cometeu o ilícito apontado pelo atuante, ou seja, que deixou de escriturar notas fiscais em livro próprio, a parte remanescente segue a mesma sorte, considerando-se, portanto, confessada pela atuada, não cabendo mais discussões no seu mérito, por força do art. 66 do Regulamento do PAT:

*Art. 66. Opera-se a desistência do litígio na esfera administrativa:*

*II - tacitamente:*

*a) pelo pagamento ou pedido de parcelamento do crédito tributário em litígio*

Além do mais, o crédito tributário referente a essas denúncias já encontra-se suspenso, conforme do art. 151 do Código Tributário Nacional, eis que já fora pago pela atuada.

*Art. 156. Suspende o crédito tributário:*

*VI - o parcelamento.*

Apenas por amor ao debate, analisaremos as razões apresentadas em sede de impugnação, no que se refere ao crédito tributário não alcançado pelo parcelamento.

Em sua defesa, a atuada invoca nulidade do Processo Administrativo Tributário, com a alegação de que o atuante não concluiu seu trabalho no prazo de 60 dias, conforme prevê o art. 349, § 4º do RICMS, revelando desrespeito às normas pertinentes ao procedimento do PAT.

Em contrapartida, o ilustre autor do feito contesta essa preliminar de nulidade, invocando a supremacia do interesse público, a busca da verdade material e o formalismo moderado do Processo Administrativo Tributário.

Em verdade, a finalidade principal do prazo de 60 dias a que se refere à defesa é a avaliação do auditor pela administração, especialmente para fins de



produtividade, não interferindo, em nada, no direito do Estado de lançar, que só perece com o transcurso do lustro decadencial, fato que, deveras, não ocorreu.

Devo dizer, sem medo de errar, que efetivamente, quem poderia arcar com prejuízos em decorrência da suposta dilação de prazo seria o Estado, posto que ultrapassados os 60 dias, o contribuinte poderia se valer da caducidade do termo de fiscalização e se beneficiar do instituto da denúncia espontânea, regularizando sua situação sem o gravame da penalidade, desde que o fizesse antecedendo ao auto de infração, o que não se materializou.

De quebra, temos que por imperativo legal, a atividade de lançamento é plenamente vinculada, não podendo ficar atrelada à vigência de um termo de fiscalização ou a eficiência ou não do agente do Estado.

No que tange ao enquadramento da infração nos dispositivos legais elencados pelo atuante no Auto de Infração, não vejo qualquer censura, tendo em vista que está perfeitamente previsto em tais artigos quais foram as infrações, e as penalidades propostas.

Além do mais, na impugnação contém argumentos que comprovam que a atuada entendeu perfeitamente a denúncia, não havendo assim prejuízo ao seu direito de defesa.

Ainda em sede preliminar, a atuada alegou a decadência dos fatos geradores até novembro de 2004, o que não pode prosperar, eis que se trata da apuração de ato omissivo do contribuinte, o que enseja o lançamento de ofício de que cuida o artigo 149 do CTN.

Com razão o ilustre autor do feito, pois não há que se falar em homologação de fatos omitidos (omissão de registro/receita), 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 egrégio CRF.

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, contado da ocorrência do fato gerador (homologação tácita), o que não é o caso.

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 seja 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** 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 (certo ou errado) 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 divisor de águas entre 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 a parte efetivamente recolhida, extinguindo assim o crédito tributário concernente à quantia antecipadamente recolhida, todavia, a parte não declarada e 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:*

*I - 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 disciplina 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)*

Não destoando, o Regulamento Normativo do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640 de 13/11/97, em seu artigo 958, assevera que:



*Art. 958. 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;*

*II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo Único - O direito a que refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo previsto, contados da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

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).*

**“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)*

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 2009, eis que se trata de fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, iniciando-se, por conseguinte, o lustro decadencial apenas em 1º de janeiro de 2005.

De sorte, que indiscutivelmente, a perfectibilização do feito de que cuida a inicial ocorreu em 28 de dezembro de 2009, com a ciência do autuado, portanto dentro do prazo decadencial.

Finalmente adentrando no mérito, a autuada, em sua impugnação, afirma que o fisco não produziu provas inequívocas das infrações, visto que não se comprovou o efetivo recebimento das mercadorias das notas fiscais em questão.



Em verdade, a mera negativa do contribuinte de recebimento das mercadorias, desprovida de qualquer indício de prova não é suficiente para descaracterizar as provas materiais que apontam em sentido contrário, muito menos de transferir responsabilidade para o remetente das mercadorias, que até prova em contrário cumpriram com suas obrigações.

Há que se observa, inclusive, que caso entendêssemos pela improcedência do feito, teríamos como corolário inevitável a configuração de simulação de operação interestadual por parte dos contribuintes emitentes dos documentos tidos como não registrados, fato que, levando-se em conta as circunstâncias dos autos, não se afigura.

Primeiro, os emitentes dos ditos documentos em momento algum se omitiu em revelar ao fisco a operação efetivamente realizada, pois: emitiu o documento preenchendo todos os campos necessários, informou aos fiscos através do SINTEGRA, tudo, sem nenhum embaraço, comportando-se, como quem nada deve ao fisco e como tal nada teme.

Pois bem, acho que nesse particular aspecto não há o que se alterar na denúncia atacada, porquanto, visualizar-se, sem muito esforço, que no duelo das provas carreadas ao caderno processual, de longe ganha as colacionadas pelo fisco, como bem sublinhou o ilustre autor do feito.

Entretanto, em sua defesa, sugere que não teria adquirido os produtos acobertados por tais documentos. Acaso provada à referida alegação, certamente estaria extinto o direito do Estado; logo, o ônus probante desse suposto fato novo trazido aos autos pela defesa, é do autuado, conforme dicção do inciso II do art. 333 do CPC, abaixo reproduzido, ônus do qual não se desincumbiu.

*Art. 333 - O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Destarte, as alegações da defesa tornaram-se, de todas insubsistentes para desconstituir o direito do Estado de recuperar o crédito tributário pretendido através da presente ação do fisco, já que, nem de longe, prova o adimplemento fiscal de todas as operações de que cuida a presente ação fiscal.

De sorte que, fundamentado nas normas regulamentares, na prova, na legislação pertinente a lide, e, tendo em vista a incapacidade da autuada em ilidir a denúncia, posiciono-me pela procedência do Auto de Infração em comento, afastando a penalidade da parte alcançada pelo parcelamento.



### DA DECISÃO

Isto posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, especialmente, o teor da impugnação e da contestação, **JULGO PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração lavrado contra a empresa COMERCIAL DOMINGOS DE ALIMENTOS LTDA EPP, para impor à autuada a aplicação das penalidades de multa, no valor de R\$ 6.154,58 (seis mil cento e cinquenta e quatro reais e cinquenta e oito centavos) e imposto no valor de R\$ 647,97 (seiscentos e quarenta e sete reais e noventa e sete centavos), perfazendo um crédito tributário no valor total de **R\$ 6.802,35 (seis mil oitocentos e dois reais e trinta e cinco centavos)**, em valores históricos, sujeitando-se, por conseguinte, aos acréscimos monetários previstos pelo Art. 133 do mesmo instrumento regulamentador, além do imposto objeto do parcelamento no valor de R\$ 36.734,38, que por força do CTN, fica com sua exigibilidade suspensa.

Finalmente afasto a penalidade punitiva relativamente ao imposto parcelado, eis que o contribuinte atendeu à notificação editada com base na IN 02/2010-CAT.

Recorro da presente decisão ao e. CRF, ao tempo em que remeto os autos à 1ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis.

COJUP, Natal, 17 de Novembro de 2011.

**Ludenilson Araújo Lopes**  
Julgador Fiscal