



DECISÃO n.º: **87/2015 – COJUP**
PAT n.º.: 1670/2014 – 1ª URT (Protocolo n.º. 223775/2014-5)
AUTUADA: INT INDÚSTRIA E COMERCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.
ENDEREÇO: Fazenda Pitanga II, s/n, Pare I, Zona Rural, Monte Alegre, RN CEP: 59182-000
AUTUANTE: Claudimar G. Bezerra, mat. 91.579-3
DENÚNCIAS: 1 – Contribuinte lançou indevidamente o crédito fiscal decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo permanente e a uso e consumo, sem observância do disposto nos artigos 105, § 5º, e 106, § 2º, ambos do RICMS/RN
2 – Falta de escrituração na EFD, no Livro Registro de Entradas, de notas fiscais de aquisição, fato equiparado a saída tributável, de acordo com o art. 2º, § 1º, Inciso V, do Regulamento do ICMS/RN;
3- Falta de escrituração de notas fiscais de saída no livro Registro de Saídas na EFD – Escrituração Fiscal Digital.

EMENTA: ICMS – Aproveitamento indevido de crédito fiscal; e Falta de escrituração de NFs de entradas e de saídas de mercadorias;

1- Legislação veda utilização de crédito no recolhimento do diferencial de alíquota sobre entradas de mercadorias para uso ou consumo;

2- Legislação também condiciona utilização do crédito pelas entradas para o ativo imobilizado a um limite de percentual sobre as saídas; autuada promoveu no período fiscalizado cerca de R\$ 2,5 milhões em entradas sem nenhuma saída tributada;

3- Algumas notas fiscais de entrada estavam devidamente registradas; lançado indevidamente ICMS de 17%, a título de “equiparação a saídas tributáveis”, sobre entradas para uso e consumo ou ativo imobilizado;

4- Autuante reconhece escrituração de nota fiscal de saída apontada como não registrada;

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE

1 - O RELATÓRIO

1.1 - A Denúncia

De acordo com o Processo Administrativo Tributário n.º. 1670/2014 – 1ª URT, lavrado em 26 de setembro de 2014, a empresa acima qualificada, teve contra si lavradas três denúncias fiscais, quais sejam: : 1 – Contribuinte lançou indevidamente o crédito fiscal decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo permanente e a uso e consumo, sem observância do disposto nos artigos 105, § 5º, e 106, § 2º, ambos do RICMS/RN, 2 – Falta de escrituração na EFD, no Livro Registro de Entradas, de notas fiscais de aquisição, fato equiparado a saída tributável, de acordo com o art. 2º, § 1º, Inciso V, do Regulamento do ICMS/RN; e 3- Falta de escrituração de notas fiscais de saída no livro Registro de Saídas na EFD – Escrituração Fiscal Digital.



Ao total, está sendo exigido da autuada R\$1.058.556,81 (um milhão e cinquenta e oito mil, quinhentos e sessenta e um reais e oitenta e um centavos) de ICMS, e R\$ 1.252.135,34 (um milhão, duzentos e cinquenta e dois mil, cento e trinta e cinco reais e trinta e quatro centavos) a título de multa, totalizando o montante de R\$ 2.310.692,15 (dois milhões, trezentos e dez mil, seiscentos e noventa e dois reais e quinze centavos), em valores originais.

Apensos aos autos, dentre outros documentos temos: Cópia da Ordem de Serviço, Termo de Intimação Fiscal, Termo de Recebimento Parcial de Documentos, Extrato Fiscal do Contribuinte, Resumo das Ocorrências Fiscais, Demonstrativo das Ocorrências, Termo de Devolução de Documentos, Relatório Circunstanciado de Fiscalização, Termo de Encerramento de Fiscalização, e cópias de documentos e livros fiscais, e Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais.

1.2 – DA IMPUGNAÇÃO

O autuado apresentou, em 24 de novembro de 2014, peça de impugnação à denúncia ofertada pelo fisco do Rio Grande do Norte (doc. de fls. 95 a 126), em que em síntese vem alegando:

1- Que há confusão na ocorrência pelo tratamento indiferenciado de materiais de uso e consumo e os destinados ao ativo imobilizado, tratando-se de situações distintas, porquanto aos “materiais destinados ao ativo imobilizado a legislação autoriza o creditamento à proporção de 1/48”;

2- Que não houve especificação em relação às notas fiscais que foram objeto da glosa, de modo que a defendente não está certa de que as mesmas notas fiscais listadas nas ocorrências 2 e 3 devem ter servido de base para a autuação da ocorrência, a seu ver, “um absurdo”, por contrariar artigos 39 e 40 do Decreto 13.796/98, pela falta de clareza e insuficiência de elementos para determinar a natureza da infração;

3- Que tal fato constitui “vício insanável” ao processo, que deve ser considerado nulo, além do fato de que na ocorrência 1, houve materiais tidos de uso e consumo que na realidade são “produtos intermediários”, produtos que embora não integrem fisicamente o produto final, são desgastados no processo de industrialização, conferindo legitimidade ao creditamento, por serem consumidos /desgastados no processo produtivo, conforme lista por amostragem e direito previsto na Lei Complementar 87/96, juntando doutrina e jurisprudência nesse sentido;

4- Requer, conforme previsão do artigo 45 do Dec. 13796/98 citado, perícia, para dirimição da “questão nuclear”, se os produtos objeto da autuação enquadraram-se no conceito de mercadorias empregadas no processo industrial, para definição da correta tributação do ICMS;

5- Que em relação à ocorrência 02, em qualquer das hipóteses já citadas, seja produto intermediário, seja bem destinado ao ativo permanente ou para uso e consumo, não há que se falar em equiparação a uma saída tributável, não podendo a fiscalização exigir o imposto relativo a uma saída que jamais ocorrerá;

6- Além do que, grande parte das notas fiscais da ocorrência 02 estão devidamente registradas no Livro de Entradas, relacionando à fl. 117 as notas fiscais que estariam escrituradas, requerendo diligência para apuração do alegado;

7- Que da mesma forma, na ocorrência 03, cita como exemplo da “inconsistência do trabalho fiscal” o fato de que claramente está escriturada a nota fiscal nº 18, no valor de R\$ 290.000,00;



8- Do caráter confiscatório da multa aplicada, "por mais grave que seja o ilícito" ou equívoco cometido:

Diante do exposto, requer, em relação à ocorrência 01, que seja declarada a nulidade, pugnando pela manutenção do direito ao creditamento, de pelo menos 32/48 dos créditos, até a lavratura do auto de infração. Quanto às ocorrências 2 e 3, que sejam julgadas improcedentes, diante da correta escrituração das notas fiscais de entrada e de saída, ou a revisão dos lançamentos, ou ainda que seja deferida perícia para apuração da legitimidade dos créditos, além da redução das multas, face à ausência de dolo.

3. DA CONTESTAÇÃO

A autoridade fiscal responsável pela autuação se pronuncia em sede de contestação à defesa do contribuinte (doc. de fls. 222 a 226), argumentando em síntese:

1- Que em relação à ocorrência 01 não há confusão alguma, pois no período objeto da ação fiscal a autuada não poderia utilizar os créditos relativos a materiais de uso e consumo, o que só será possível a partir de 2021:

2- Quanto aos bens destinados ao ativo imobilizado, o contribuinte também não tinha direito ao creditamento, por não ter emitido qualquer nota fiscal de saída dos produtos, que ensejariam creditamento de 1/48 avos "proporcionais às saídas no período":

3- Que a autuada tenta induzir o julgador em erro quando afirma que alguns produtos não seriam nem de uso e consumo nem do ativo imobilizado, mas sim produtos "intermediários", não podendo haver produto intermediário se não houve uma única nota de venda, conforme Livro Registro de Saídas de fls. 67 a 72:

4- Que entende desnecessário o pedido de perícia, porquanto como não houve produção, não há que se falar em produto intermediário, não se tratando de uma apuração futura, mas de lançamentos ocorridos no período objeto da ação fiscal:

5- Que em relação à segunda ocorrência, o causídico novamente tenta confundir o julgador, alegando que as notas fiscais da ocorrência 02 já teriam sido objeto de glosa na ocorrência 01, o que em seu entender é um absurdo, porque a ocorrência 01 trata de NFs que foram escrituradas, enquanto a ocorrência 02 trata de notas que não foram registradas, derivando a cobrança do imposto de "presunção legal":

6- Reconhece, no entanto, exceto a NF 92, que não faz parte da autuação, a escrituração de diversas notas fiscais, apresentando novo demonstrativo da ocorrência 02, com a retirada das NFs devidamente escrituradas:

7 - Que em relação à ocorrência 03, que a NF nº 18 está realmente escriturada, apesar de não ter a escrituração obedecido a ordem cronológica, levando a erro o autuante:

9- Que a discussão do caráter confiscatório das multas é tema fora da discussão no processo administrativo.

Diante do exposto, pela clareza da legislação e pelo descumprimento da mesma pelo contribuinte, defende a manutenção dos termos iniciais, com as retificações realizadas.

2 - OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 85, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE



Do passeio pelos autos, observo que razão assiste ao nobre autor do feito, quando propugna pelo conhecimento da defesa carreada aos autos eis que atende aos requisitos mínimos de admissibilidade. Ademais, impulsionado pelos princípios da busca da verdade material dos fatos, e em prestígio ao direito de recurso, 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 com a consequente prolação da decisão de mérito.

DO EXAME PRELIMINAR

Em sede preambular, antecedendo-se ao mérito da questão propriamente dito, a meu juízo, o processo atende aos pressupostos regentes da espécie, notadamente, 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 de se defender com amplitude, respeitando-se, assim, os princípios constitucionais afetos ao tema.

De fato, não vislumbro qualquer mácula de nulidade que possa contaminar o feito de que cuida a inicial; a descrição das denúncias refletem com clareza solar os fatos que realmente aconteceram e o enquadramento legal guarda perfeito liame com a conduta denunciada. A penalidade proposta, por seu turno, emana de Lei, sendo a específica para as hipóteses que se apresentam.

Demais disso, o presente lançamento se aperfeiçoou dentro do lustro decadencial, conforme se depreende dos próprios autos.

3 – O MÉRITO

Preliminarmente, alega o contribuinte que teria havido uma “verdadeira confusão” na fiscalização, quanto ao tratamento indistinto de materiais adquiridos para uso e consumo e os adquiridos para o ativo imobilizado. Analisando-se o conjunto da autuação vê-se que em relação à falta de escrituração, objeto das ocorrências 02 e 03, não há diferenciação. Quanto à ocorrência 01, a acusação é descrita como a de “lançamento indevido de crédito fiscal decorrente de bens destinados ao ativo permanente e a uso e consumo”, sem observância da legislação do ICMS.

DA OCORRÊNCIA 01

Realmente, aparentemente foram juntados os dois tipos de entrada, que são alvo de diferentes tratamentos pelos legisladores. Tratemos inicialmente das entradas de materiais destinados ao uso e consumo. Tudo tem origem no princípio, inclusive constitucional, da não-cumulatividade do imposto, também previsto no Regulamento do ICMS neste Estado, aprovado pelo Decreto 13.640/97, nos seguintes termos:

Art. 105. *O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado anteriormente por este Estado ou por outra Unidade da Federação, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, apurado por um dos seguintes critérios:*



I- por período;

II- por mercadoria ou serviço à vista de cada operação ou prestação;

III- por estimativa, para um determinado período estabelecido na legislação, em função do porte ou da atividade do estabelecimento.

...

Quanto ao creditamento, em relação à diferenciação pleiteada pelo defendente, a própria legislação de que estamos tratando cuida do tema, nos seguintes moldes. Inicialmente, por uma questão de ordem, vamos tratar do direito às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo, por ser de mais fácil entendimento. Assim tratou o legislador estadual, acompanhando, como pleiteia o contribuinte, o disposto na Lei Complementar 87/96 e seguintes, no artigo 106 do RICMS/RN :

Art. 106. *Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenham resultado a entrada, real ou simbólica, de mercadoria no estabelecimento. (artigo 106 alterado pelo Decreto 15.271, de 4/1/2001)*

§ 1º *O disposto no caput aplica-se, inclusive, aos créditos relativos às aquisições:*

a) destinadas ao uso ou consumo, ou ativo permanente;

b) de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 2º *O crédito de ICMS decorrente de operações de entrada de mercadorias ou bens no estabelecimento do contribuinte para uso ou consumo próprio, aplicar-se-á a partir de 1º de janeiro de 2021 (Lei Estadual n.º 9.429/2010), (NR dada pelo Decreto 22.363, 22/09/2011)*

Ou seja, não pode haver dúvidas quanto a esse aspecto, de que a entrada de bens ou materiais destinados a uso e consumo não geram o direito ao creditamento do imposto, ou que tal benefício ocorrerá apenas a partir de 2021. Por isso se verá que não será cobrado o imposto cheio, apenas a diferença de alíquota entre o local de origem e o local de destino do bem.

Já quanto aos bens do ativo imobilizado, que é o que no presente caso merece maior atenção, também tratou o legislador do assunto, pormenorizadamente, esclarecendo quando há direito ao creditamento, e a forma como este pode e deve ser feito. Tais dispositivos encontram-se no artigo 105 do RICMS/RN, caput acima mencionado, nos parágrafos seguintes:

Art. 105

...

§ 5º *Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:*

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;



...

Ou seja, no caso das entradas para o ativo imobilizado, o direito ao creditamento é condicionado a uma proporcionalidade para com as saídas tributadas do período. Por essa razão que o autuante fala em sua contestação à impugnação de que não há que se falar em aproveitamento de crédito quanto aos bens destinados ao ativo imobilizado, se não houve saídas tributadas no período. Sobre as saídas da autuada se tratará pormenorizadamente na ocorrência 03, que versa sobre a questão.

Mas ainda em relação à ocorrência 01, entende-se, presumivelmente, que os bens destinados ao ativo fixo não se confundem com os bens destinados a uso ou consumo. Enquanto estes são os que se utilizam e se consomem no processo produtivo, aqueles são bens duradouros, presumindo-se, como veículos e máquinas, sua durabilidade que permitiria a sua venda ao final de certo tempo, ao contrário dos relativos a uso e consumo, que se esvaem no processo produtivo. Atendo-se aos termos legais, no entanto, o legislador assim estipulou a diferenciação, no mesmo artigo 105 do RICMS/RN acima citado:

§ 6º São considerados bens do ativo permanente, para os efeitos deste regulamento, as máquinas, os equipamentos, instrumentos, móveis, utensílios, veículos e outras mercadorias, cuja vida útil ultrapasse a 12 (doze) meses de uso. (§ 6º acrescido pelo Decreto 15.271, de 4/1/2001)

O defendente faz questão de frisar o tema, falando no entanto em "material intermediário", que seriam produtos que embora não integrantes do produto final, seriam desgastados no processo de industrialização, entendendo ter direito ao creditamento. Traz inclusive aos autos o que denominou de Laudo Preliminar (doc. 04, de fl. 219), com amostras de produtos utilizados no Processo Produtivo.

Além de não conter reconhecimento de assinatura do suposto engenheiro civil que o assina, o que confere ilegitimidade ao documento, é de se admirar que profissionais gabaritados, como o engenheiro que assina o tal laudo, e mesmo os renomados advogados que apresentam a defesa, embora também sem assinatura, segundo documento de fl. 126, queiram fazer crer a este humilde julgador singular que até "OLEO DIESEL", combustível enfim, seria bem do ativo fixo com direito a crédito (?). Ou como consideram, produtos "intermediários", sem que se saiba exatamente o que é isso ou onde teriam achado o fundamento legal para tal classificação, verdadeiro neologismo, à luz da legislação específica sobre o tema, como se viu.

Mesmo assim, tal discussão se revelará inócua, conforme se demonstrará ao tratar-se especificamente das ocorrências a essa classificação relacionadas, de números 02 e 03.

Quanto ao cerne da ocorrência 01, a acusação é clara e precisa, de aproveitamento indevido do crédito, em função da legislação acima especificada. Sobre esse aspecto, não há muito a se argumentar, pois estamos tratando especificamente de aproveitamento de crédito derivado de bens do ativo imobilizado. O contribuinte não nega que tenha se aproveitado de crédito derivado dessas entradas, mas como já se viu, o direito ao creditamento, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre as entradas, é condicionado a que esse percentual seja aproveitado na mesma proporção sobre o total das saídas dos bens comercializados no período, conforme inciso III do § 5º do artigo 105 do RICMS/RN.

Não havendo saídas tributáveis no período, não há que se falar no direito ao creditamento, razão assistindo ao autuante nesse aspecto, não havendo necessidade de

Silvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal



perícia, para distinção entre os bens, entendendo-se também, a priori, que além do combustível, as peneiras, telas e correias são itens que se deve classificar como materiais de uso e consumo. Por essa razão que sobre a maioria das notas fiscais desses bens é cobrado apenas o diferencial de alíquota, especificando-se que tais documentos não geram direito a crédito, conforme relação que a esta decisão se anexa.

Quanto aos bens, como maquinário etc, destinados ao ativo imobilizado, prejudicado ficou o direito ao creditamento, em função da legislação acima especificada. Aliás, do ponto de vista empresarial, considerando-se que o objetivo de toda atividade comercial é o lucro, a autuada é um fenômeno, pois apenas no curto espaço fiscalizado, de fim (meados de novembro) de 2012 a abril de 2013, realizou a proeza de efetuar compras de quase 2,5 milhões de reais (R\$ 2.356.943,74-dois milhões, trezentos e cinquenta e seis mil, novecentos e quarenta e três reais e setenta e quatro centavos), sem que tenha realizado uma única operação de venda. Como teria conseguido sustentar tal ritmo de operações é um fenômeno do inexplicável, que vai de encontro à própria lógica comercial.

O Informativo Fiscal do exercício de 2013 do contribuinte que a esta decisão se anexa, em que ele próprio informa suas operações ao Fisco, revela que naquele ano, o total de entradas atingiu R\$ 2.737.381,25 (dois milhões, setecentos e trinta e sete mil, trezentos e oitenta e um reais e vinte e cinco centavos), não ocorrendo uma única saída. As Vendas e Transferências no País, Exportações, enfim, o Total de Saídas informado foi R\$ 0,00 (zero). Como se disse, um fenômeno de persistência no ramo, a julgar pela aparente falta de vocação para a atividade comercial. De tal modo que, razão pela qual a legislação condiciona a utilização do crédito das entradas do ativo imobilizado a uma proporção de saídas, fica difícil saber-se então aonde teriam ocorrido os desgastes dos maquinários e das peças adquiridas.

Entende-se apenas, no entanto, que deve ser excluída da primeira ocorrência, conforme demonstrativo de fl. 19, a cobrança do ICMS, relativa ao período de 01/2013, no valor de R\$ 20.300,00 (vinte mil e trezentos reais), por depreender-se crédito utilizado com proveniência da entrada da NF nº 035022, no valor de R\$ 290.000,00, conforme Livro Registro de Entradas de dezembro de 2012, documento de fl. 57.

A exclusão determinada decorre do fato de que tal crédito, entende-se, foi anulado pela saída, sob título de devolução da compra realizada, também fruto da terceira ocorrência, ocorrida pela NF nº 18, no dia 29/01/2013, em que foi lançado tal valor na coluna do ICMS, conforme Livro Registro de Saídas daquele mês, documento de fl. 69 dos autos. Cujas operação será melhor detalhada quando da análise da terceira ocorrência.

DA OCORRÊNCIA 02

Com relação à segunda ocorrência, também nos parece de facilímo entendimento, versando esta sobre eventual falta de escrituração de notas fiscais de entrada. Tal ocorrência, ao contrário do que postula o defendente, não guarda consonância com a acusação relativa à primeira ocorrência, tratando-se de questões distintas.

Inicialmente, há que ver a legislação a respeito do tema. Reza a Lei 6968/96:

Art. 18. São obrigações do contribuinte:

...

XII - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma prevista no regulamento:



Quanto ao Livro Registro de Entradas, assim trata o Regulamento do ICMS no Rio Grande do Norte, Dec. 13.640/97:

Art. 613. *O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, Anexos - 39 e 40, destina-se à escrituração (Conv. SINIEF de 15/12/70, Conv. SINIEF 6/89 e Ajustes SINIEF 1/80, 1/82 e 16/89):*

I- das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;

Ou seja, obriga os contribuinte ao registro das entradas, "A QUALQUER TÍTULO", no estabelecimento. Assim, sobre esse aspecto, há pouco a discutir-se. Tanto é permitido o acesso ao contraditório, que o contribuinte alega, e com razão, que diversos documentos relacionados como não registrados estão devidamente escriturados. Curiosamente, a veracidade de tal fato pode ser comprovada confrontando-se as notas fiscais do demonstrativo com as cópias do Livro Registro de Entradas juntadas pelo próprio autuante, às fls. 56 e seguintes.

Tanto é que o próprio auditor fiscal reconhece tal fato, elaborando novo demonstrativo, às fls. 225 e 226, reputando-se válido o novo demonstrativo para todos os fins, à exceção do tributo lançado, pelas razões que se exporá a seguir.

Na leitura da descrição da ocorrência, percebe-se que ela é composta de dois aspectos: o primeiro, relativamente à ausência de escrituração, é de claro entendimento, não necessitando explicação; já no segundo aspecto, de ser tal fato "equiparável a saída tributável", segundo o autuante de acordo com o art. 2º, § 1º do inciso V do RICMS/RN mencionado, entende-se que há um equívoco por parte do autuante na interpretação da norma.

Senão vejamos o que reza o dispositivo legal evocado:

Art. 2º *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

I- da saída de mercadoria:

a) a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

...

§ 1º *Equiparam-se à saída:*

...

V - a situação da mercadoria:

a) cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;

Ou seja, como pretende o autuante, há uma presunção legal da ocorrência do fato gerador, mas ela não é uma presunção absoluta. Se estivéssemos a falar de regulares mercadorias adquiridas para comercialização do contribuinte, não haveria o que discutir. Só que a atividade da empresa é de "britamento de pedras" e outras assemelhadas. O exame das notas fiscais das entradas não escrituradas evidencia, como já suficientemente esclarecido, que os bens destinam-se, sem exceção, a uso e consumo ou ao ativo imobilizado.

Pelo que, não há como presumir, aliás, com certeza a presunção é contrária, nesse ponto razão assiste ao defendente, que certamente "não há saída tributável". Pelo que, não se pode simplesmente, a partir da tal presunção legal de



ocorrência de saída tributável, ser lançado um imposto de 17% (dezesete por cento), que é o correspondente ao lançado nas saídas internas dos produtos tributáveis.

Entende-se, assim, que há no entanto a ocorrência do fato gerador nas entradas, que é o correspondente ao diferencial de alíquotas entre o ICMS constante nos documentos fiscais, normalmente de 5% ou 10%, e a diferença interna de 17%, a ser verificado conforme cada entrada, em não se tratando de mercadorias isentas ou tributadas por substituição tributária, segundo depreende-se do mesmo RICMS/RN acima citado:

Art. 2º *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

...

XIV- *da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou ativo permanente;*

Só que tal fato, por ser expresso, não pode ser cobrado por presunção de saída tributável, sob pena de nulidade, tanto no aspecto formal, pela alíquota lançada, como pela descrição incorreta da ocorrência, que refere-se ao ICMS antecipado, e com diferencial de alíquota, para evitar-se, entende-se, a alegação de nulidade do lançamento.

Art. 44. *O Auto de Infração deve conter:*

I - *data (dia, mês e ano), hora e local da lavratura;*

II - *nome, qualificação e domicílio do autuado;*

III - *nome, endereço e inscrição do estabelecimento;*

IV - *descrição clara e precisa da ocorrência que caracteriza a infração;*

V - *referência expressa ao Termo de Fiscalização ou Termo de Apreensão, quando for o caso;*

VI - *referência expressa aos documentos que o fundamentarem;*

VII - *citação expressa dos dispositivos legais infringidos, inclusive dos que cominam as respectivas sanções;*

VIII - *demonstrativo dos tributos devidos;*

Art. 20. *São nulos:*

I - *os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

II - *os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;*

III - *os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados;*

IV - *as intimações que não contenham os elementos essenciais ao cumprimento de suas finalidades.*

§ 1º *A falta de intimação ou a intimação nula fica suprida pelo comparecimento do interessado, a partir do momento em que lhe sejam comunicados todos os elementos necessários à prática do ato.*

§ 2º *A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

§ 3º *Ao declarar a nulidade a autoridade indicará os atos por ela atingidos, ordenando as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*



§ 4º A ausência, insuficiência ou inexatidão dos fundamentos legais do lançamento consideram-se supridos pela descrição dos fatos quando esta possibilite o exercício da defesa pelo sujeito passivo.

Art. 21. As incorreções, omissões ou inexatidões que não importem nulidade devem ser sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Art. 55. Verificando a autoridade julgadora matéria tributária com exigência não formalizada, ou constituída a menor, baixará os autos à autoridade lançadora para que promova a regularização:

I - com a lavratura de auto de infração específico para a exigência não formalizada, em se tratando de matéria autônoma e independente da originalmente lançada;

II - mediante lavratura de auto de infração complementar, nos demais casos.

§ 1º Fica assegurado ao sujeito passivo o prazo legal para pagamento ou impugnação, devendo essa restringir-se à matéria objeto do novo lançamento.

De tal modo que deve ser formalizado, no entender desse julgador, e em nome do princípio da celeridade processual, auto de infração específico, por tratarem-se de matérias independentes, distintas, uma, neste caso tratado, a falta de escrituração de documentos fiscais, outra, a ser tratada em outro auto de infração, a falta de recolhimento do ICMS antecipado devido.

Para facilitar o trabalho do autuante, foram realçadas, na própria ocorrência 02, com lápis amarelo marca-textos, as notas fiscais em que este julgador já verificou a ocorrência do pagamento do tributo referente à entrada, e que não devem fazer parte do novo lançamento. De tal modo que permanecem ainda, pelo que se pode perceber, pelas documentos Consultas Débito Contribuinte, que a esta decisão se anexa, sem comprovação do recolhimento do diferencial de alíquota devido, se cabível, pelas entradas, as seguintes notas fiscais, constantes do demonstrativo da ocorrência 02:

Nº NF	DATA EMISSÃO	UF ORIGEM	VALOR
37249	13/11/2012	MA	350.000,00
40	28/11/2012	RN	13.571,60
8	15/01/2013	SP	178.978,00
110943	18/01/2013	SP	1.161.998,00
110945	18/01/2013	SP	605.692,00
35804	18/01/2013	SP	218.200,00
54182	06/02/2013	CE	27.173,63
9438	09/02/2013	RN	9.807,00
36	21/02/2013	RN	9.807,00
40775	28/03/2013	MG	6.384,01

Note-se que na estranha contabilidade da autuada, em que foi apontada uma diferença praticamente injustificável entre as entradas, de quase R\$ 2,5 milhões, para nenhuma saída tributável, apenas nos primeiros cinco meses de atividade da empresa, estávamos falando apenas das operações declaradas, ou seja, esse valor, essa diferença



inexplicável seria ainda muito maior, quando computadas as entradas não registradas, como se vê.

Quanto ao teor da ocorrência, como remanescente, com relação aos documentos fiscais (notas fiscais de entrada) não escriturados, como o próprio autuante reconhece a escrituração de alguns documentos, não há muito o que acrescentar-se, reputando-se válido o novo demonstrativo refeito pelo autuante, com a exclusão das NFs escrituradas, elaborado às fls. 225 e 226 dos autos, em substituição ao original, de fls. 20 e 21.

Com exceção apenas da NF nº 40775, no valor de R\$ 6.384,01, que emitida em 28/03/2013, foi escriturada em 1/4/2013, conforme Livro Registro de Entradas daquele mês, documento de fl. 65 dos autos, e que deve assim ser excluída desse novo demonstrativo.

DA OCORRÊNCIA 03

Quanto à terceira ocorrência, versa esta sobre eventual falta de registro de saídas de bens ou mercadorias. O contribuinte tenta desqualificar todo o trabalho da fiscalização, pelo fato de informar que, quanto à nota fiscal nº 18, emitida em 29/10/2013, no valor de R\$ 290.000,00, por exemplo, esta foi devidamente registrada, o que *“por si só demonstra a total inconsistência do trabalho”*. Isto posto, devemos ver inicialmente o que reza a legislação a respeito do referido livro fiscal, n caso, no RICMS/RN:

Art. 614. *O livro Registro de Saídas, modelos 2 e 2-A, Anexos - 41 e 42, destina-se à escrituração (Conv. SINIEF de 15/12/70 e Conv. SINIEF 6/89):*

I- *das saídas de mercadorias, a qualquer título, do estabelecimento:*

...

A legislação, no mesmo artigo, também trata de como devem ser feitos os registros dos lançamentos:

...

§ 3º *Os lançamentos serão feitos em ordem cronológica, segundo as datas de emissão dos documentos fiscais, pelos totais diários, com desdobramento em tantas linhas quantas forem as alíquotas aplicadas às operações ou prestações da mesma natureza, de acordo com o Código Fiscal de Operações e Prestações Anexo - 82, sendo permitido o registro conjunto dos documentos de numeração seguida da mesma série e subsérie.*

§ 4º *A escrituração será efetuada, nas colunas próprias, da seguinte forma:*

I- *coluna sob o título “Documento Fiscal”: espécie, série e subsérie, número inicial e final e data do documento fiscal emitido;*

II- *coluna “Valor Contábil”: valor total constante dos documentos fiscais;*

III- *coluna sob o título “Codificação”, compreendendo:*

a) *coluna “Código Contábil”: o mesmo que o contribuinte eventualmente utiliza no seu plano de contas;*

b) *coluna “Código Fiscal”: o previsto no “Código Fiscal de Operação e Prestações”;*

IV- *colunas sob os títulos “ICMS - Valores Fiscais” e Operações com Débito do Imposto”, compreendendo:*

a) *coluna “Base de Cálculo”: valor sobre o qual incide o ICMS;*

b) *coluna “Alíquota”: alíquota que foi aplicada sobre a base de cálculo indicada no item anterior;*



c) coluna "Imposto Debitado": montante do imposto debitado.

V- colunas sob os títulos "ICMS - Valores Fiscais" e Operações sem Débito do Imposto", compreendendo:

a) coluna "Isenta ou não Tributada": valor da operação, deduzida a parcela do IPI, se consignada no documento fiscal, quando se tratar de mercadorias cuja saída do estabelecimento tenha sido beneficiada com isenção do ICMS, ou não incidência, bem como valor da parcela correspondente à redução da base de cálculo, quando for o caso;

b) colunas "Outras": valor da operação, deduzida a parcela do IPI, se consignada no documento fiscal, quando se tratar de mercadorias cuja saída do estabelecimento tenha sido beneficiada com diferimento ou suspensão do recolhimento do ICMS, bem como outras saídas sem débito do imposto.

Ou seja, não só a legislação obriga ao registro das operações de saída, "a qualquer título", como estipula que elas devem ser escrituradas em ordem cronológica, com os valores dos documentos, impostos, motivos de isenções, se for o caso, e outras especificações.

Assim, o autuante justifica o erro apontado pelo contribuinte como derivado também de uma escrita em desconformidade com a legislação, quanto à ordem cronológica. Mesmo assim, reconhece o equívoco, quanto à escrituração da NF n° 18, e que não é suficiente para macular todo o trabalho realizado, por oferecerem os processos administrativos como o presente o momento para o acesso ao contraditório e amplo direito de defesa. Sobre esse aspecto, ao contrário, curiosamente o contribuinte silencia sobre as demais notas fiscais constantes da ocorrência, segundo o demonstrativo de fl. 52 dos autos, no caso, as notas fiscais números 11 e 16.

Aliás, quem se der ao trabalho de analisar o Livro Registro de Saídas do contribuinte, de todo o período fiscalizado, do início das atividades da empresa, em novembro de 2012, até abril de 2013, documentos de fls. 67 a 72, notará o que já se arguiu desde o início do processo, verificável em toda a contabilidade da empresa: a aparente escrita inverossímil, ou omissão injustificada de documentos, salvo explicação em contrário, não percebida nos autos.

Por quê se diz isso? Porque nota-se que em novembro, início das atividades da empresa, e dezembro de 2012, documentos de fls. 67 e 68, não houve saída alguma. Em janeiro de 2013, conforme documento de fl. 69, começam as escriturações de saídas, curiosamente, pela NF de número 7. Além desse documento, foram registradas as NFs de números 9, 10, 11, 15, 16 e 18. Em fevereiro de 2013, documento de fl. 70, foi registrada apenas a NF 19, e em março de 2013, a NF n° 20, segundo documento de fl. 71, não havendo saída alguma em abril de 2013, conforme documento de fl. 72.

Nesse ponto, resta então saber o que teriam acontecido com as notas fiscais números 1, 2, 3, 4, 5, 6, 12, 13, 14 e 17, que não se encontram escrituradas no livro próprio?

De tal modo que, quanto à escrituração da NF n° 18, esta foi devidamente escriturada, conforme Livro Registro de Saídas de janeiro de 2013, documento de fl. 69. Já o mesmo não se pode dizer das notas fiscais números 7, 11, 15, e 16. A nota fiscal número 15 foi cancelada, conforme prova Relação de Notas Fiscais eletrônicas emitidas entre 01/01/2013 e 30/01/2013. Quanto às outras notas fiscais mencionadas, números 7, no valor de R\$ 290.000,00 (duzentos e noventa mil reais), 11, no valor de R\$ 218.200,00 (duzentos e dezoito mil e duzentos reais), e 16, também no valor de R\$ 290.000,00 (duzentos e noventa mil reais), não consta a escrituração.



Entende-se que a não inclusão da nota fiscal número 7 no demonstrativo da ocorrência foi uma falha, uma omissão do autuante, pois encontra-se na mesma situação dos demais documentos considerados como não escriturados, conforme Relação de NF-e Emitidas já mencionada e na mesma situação tributária da NF número 16, de que se tratará a seguir, conforme cópias dos documentos fiscais que a esta decisão se anexa.

Esclarece-se que não se poderia considerar como escrituradas notas fiscais quando não há menção de destinatários, datas, valores ou quaisquer elementos que permitam ao Fisco a plena identificação dos documentos e os valores a eles inerentes, principalmente, o imposto cabível, a ser recolhido ou estornado. Isso porque em caso de devolução de compra, assim como feito pelo contribuinte na NF-e nº 18, deve ser especificado o destinatário, valor do documento, e o valor do tributo, a ser recolhido ou a ser estornado, em caso de devolução.

Quanto à retirada da NF-e nº 18, já se tratou acima, inclusive havendo a concordância do autuante. Idem com Relação à NF-e nº 15, cancelada. Com relação à NF-e nº 7, embora inexplicavelmente conste na Relação de NF-e emitidas, como tendo sido emitida no dia 10/01/2013, no valor de R\$ 290.000,00, opta-se pela sua não inclusão quanto ao imposto e multa pela não escrituração, em função dos seguintes elementos.

Analisando-se a cópia da referida NF-e (nº 7), verifica-se que ela trata de “Devolução de Compra para Comercialização”, e nas Informações Adicionais, na descrição e no campo Documentos Fiscais Referenciados, ficando evidente que ela refere-se a uma devolução dos bens contidos na NF-e nº 035022, de 19/12/2012. Como ela não faz parte do lançamento pelo autuante, entende-se como um equívoco sua existência, e sua inclusão levaria a uma repetição do lançamento, optando-se pela sua desconsideração.

Do mesmo modo, embora à primeira vista não tenha ficado claro o motivo, verifica-se, conforme documento de fl. 54, que no dia 25/01/2013 consta como emitida outra NF-e, de número 16, igualmente de Devolução de Compra para Comercialização, no mesmo valor, também fazendo referência a “Devolução Referente a nota emitida em 19/12/2012, nº 035022”, sendo os mesmos bens e mesmos valores constantes na descrição no campo “Dados dos Produtos e Serviços”. Entende-se que nesse caso o equívoco, por parte do contribuinte, teria se dado em função de constar no documento o valor do ICMS de R\$ 34.800,00 (trinta e quatro mil e oitocentos reais), quando na NF de origem o valor do ICMS era de R\$ 20.300,00 (vinte mil e trezentos reais), sendo então inválido para os fins a que se destinaria.

Ou seja, do mesmo modo a NF-e 16 refere-se à mesma devolução, referente à mesma NF-e de origem (35022, de 19/12/2012), verifica-se que é também a mesma a mercadoria, conforme documentos anexos a esta decisão. Assim, entende-se que a NF-e nº 16, de 25/01/2013, documento de fl. 54, teria sido desconsiderada por conter valor do ICMS a maior, de R\$ 34.800,00, fato que teria sido corrigido pela NF-e nº 18, de 29/01/2013, de fl. 55, em que foi lançado o ICMS correto, de R\$ 20.300,00.

De modo que entende-se como fruto de algum equívoco na escrituração contábil, o fato de haver a escrituração de três documentos (NF-e 7, 16 e 18) referentes a uma mesma e única operação, e cuja nova cobrança de tributo caracterizaria o bis in idem. Como também não foi considerada a NF-e nº 7, pelo autuante, para fins punitivos, entende-se que deve ser desconstituída a multa referente à NF-e nº 16, aplicando-se a interpretação de erro (por não haver qualquer repercussão na tributação ou intuito de sonegação) mais benéfica ao contribuinte, conforme preceitua o artigo 112 do Código Tributário Nacional, entendendo-se que para os fins a que se prestam, a real operação estaria escriturada na NF-e nº 18.



Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Já o mesmo não se pode dizer da NF-e nº 11, que também faz parte da ocorrência, segundo o demonstrativo de fl. 52, ainda que se considere a multa lançada uma penalidade severa demais, em relação à falta cometida. Mas como a legislação obriga à escrituração das saídas, "a qualquer título", e não estando a operação corretamente escriturada, não se pode ir totalmente contra o trabalho realizado pelo autuante.

Nesse caso, cabe ao contribuinte, quanto à NF-e nº 11, documento de fl. 53, que foi registrada sem qualquer valor contábil o indicação da operação, de remessa de mercadoria para conserto ou reparo, em que há suspensão da incidência do imposto, tentar junto ao Conselho de Recursos Fiscais, para onde este processo seguirá por força de obrigatório recurso de ofício, requerer, se entender ter sido injustiçado, a desconsideração da multa lançada, ou substituição por outra menos severa, ou benefício equivalente, que foge da alçada deste julgador, em todo caso desde que comprove que houve, no prazo legal previsto, o retorno do bem remetido, após o conserto. Da mesma forma que cabe ao Fisco requerer a comprovação do retorno do bem remetido, pois em caso de ausência de comprovação, além da multa, há também a incidência do imposto pela saída com a condição suspensiva.

DA ALEGAÇÃO DE MULTA CONFISCATÓRIA

Sobre a alegação do caráter confiscatório das multas aplicadas, o artigo 89 do Decreto 13.796/98 exclui a competência dos julgadores tal análise, em sendo as multas aplicadas derivadas de expressos dispositivos legais, no caso o Decreto 13.640/97, que por sua vez repete penalidades previstas na Lei 6968/96.

Art. 89. *A competência dos órgãos julgadores não inclui o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição expressa de lei em matéria tributária, ainda não reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça, ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, bem como a dispensa, por equidade, do crédito tributário.*

Mesmo assim, é possível tecer-se algumas considerações a respeito. Revela a doutrina que tributo e multa não se confundem, não havendo nenhuma semelhança entre ambos, pois, enquanto a finalidade dos tributos é o abastecimento dos cofres públicos, as multas objetivam penalizar o contribuinte que decide não cumprir suas obrigações tributárias, muitas vezes na vã tentativa de desencorajá-lo da reincidência da prática delituosa.

Estevão Horvath - *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 114, explica que "a multa busca punir o contribuinte faltoso com suas obrigações (como busca reprimir, punindo, qualquer comportamento contrário à ordem jurídica). Destarte, os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com a outra".



Assim, entendo que uma vez estando a multa devidamente prevista em lei, pode, e na verdade deve, ser estabelecida com severidade conforme a gravidade da infração, para que com isto o contribuinte não se veja tentado a cometer os ilícitos tributários, e entregue corretamente recursos ao Estado que deles depende para o atendimento das necessidades públicas. A jurisprudência possui inúmeras manifestações nesse sentido, *in verbis*:

(TJ/SP – 3ª C. Dir. Púb., Ap. c/ Rev. nº 924.228-5/6-00, Rel. Des. Magalhães Coelho, julg. 11.08.2009)

“MULTA. PRINCIPIO DO NÃO CONFISCO. O princípio constitucional do não-confisco não se reporta às sanções por atos ilícitos, pois elemento da estrutura limitativa do Estado ao poder de tributar, de natureza ôntica diversa das multas O percentual da multa moratória, além disso, tem expressa previsão legal e constitui meio inibitório para que o contribuinte não protraia o pagamento do tributo Não se tratando de relação de consumo, não há justificativa para aplicação da legislação protetiva do Código de Defesa do Consumidor Recurso e remessa necessária desprovidos.”

(TJ/SP – 7ª C. Dir. Púb., Ap. Cív. s/ rev. nº 312.116-5/8-00, Rel. Des. Nogueira Diefenthaler, julg. 21.08.2006)

Até o STF já se pronunciou sobre a matéria, nos seguintes termos:

AI 830300 AgR-segundo / SC - SANTA CATARINA
SEGUNDO AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO
Relator(a): Min. LUIZ FUX
Julgamento: 06/12/2011 **Órgão Julgador: Primeira Turma**

Publicação

ACÓRDÃO ELETRÔNICO
DJe-036 DIVULG 17-02-2012 PUBLIC 22-02-2012
RDDT n. 200, 2012, p. 167-170

Parte(s)

RELATOR : MIN. LUIZ FUX
AGTE. (S) : HSBC BANK BRASIL S/A - BANCO MULTIPLO
ADV. (A/S) : LUIZ RODRIGUES WAMBIER E OUTRO(A/S)
AGDO. (A/S) : MUNICÍPIO DE TUBARÃO
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO

Ementa

Ementa: SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR DA MULTA. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. 1. A violação indireta ou reflexa das regras constitucionais não enseja recurso extraordinário. Precedentes: AI n. 738.145 - AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, 2ª Turma, DJ 25.02.11; AI n. 482.317-AgR, Rel. Min. ELLEN GRACIE, 2ª Turma DJ 15.03.11; AI n. 646.103-AgR, Rel. Min. CARMEN LÚCIA, 1ª Turma, DJ 18.03.11. 2. A ofensa ao direito local não viabiliza o apelo extremo. 3. Os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da motivação das decisões judiciais, bem como os limites da coisa julgada, quando a verificação de sua ofensa dependa do reexame prévio de normas



infraconstitucionais, revelam ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, o que, por si só, não desafia a abertura da instância extraordinária. 4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa **fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário**. (AI-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009). 5. A decisão judicial tem que ser fundamentada (art. 93, IX), ainda que sucintamente, mas, sendo prescindível que a mesma se funde na tese suscitada pela parte. Precedente: AI-QO-RG 791.292, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe de 13.08.2010. 6. In casu, o acórdão recorrido assentou: PROCESSUAL CIVIL – PROVA PERICIAL – DESNECESSIDADE. “Como o destinatário natural da prova é o juiz, tem ele o poder de decidir acerca da conveniência e da oportunidade de sua produção, visando obstar a prática de atos inúteis ou protelatórios (art. 130 do CPC), desnecessários à solução da causa. Não há que se falre em cerceamento de defesa pelo indeferimento de prova pericial, vês que, a par de oportunizados outro meios de prova, aquela não se mostre imprescindível ao deslinde do litígio” (AI n. 2003.010696-0, Des, Alcides Aguiar). TRIBUTÁRIO – ISS – OPERAÇÃO DE LEASING SOBRE BENS MÓVEIS – LEASING FINANCEIRO – INCIDÊNCIA – SÚMULA 8 DO TJ/SC. A ter da Súmula 18 deste Pretório, restou pacificado o entendimento de que “o ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis”. ISS – LEASING – BASE DE CÁLCULO – VALOR EXPRESSO NO CONTRATO ACRESCIDO DE ENCARGOS PRESUMIDOS - IRREGULARIDADE. “A base de cálculo do ISS é o valor da prestação de serviços. Em se tratando de leasing, é o quantitativo expresso no contrato” (Edcl nos Edcl no AgRg no Ag n. 756212, Min. José Delgado), motivo pelo qual há que se reconhecer a manifesta irregularidade da inclusão de encargos “presumivelmente contratados” no quantum arbitrado pelo Fisco municipal. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – MUNICÍPIO – LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. Em relação à questão do local competente para o lançamento e recolhimento do ISS, está pacificado nos tribunais pátrios o entendimento de que “competente para a instituição e arrecadação do ISS é o Município em que ocorre a efetiva prestação do serviço, e não o local da sede do estabelecimento da empresa contribuinte” MULTA FISCAL – NÃO PAGAMENTO DO DÉBITO – PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO – INAPLICABILIDADE. 1. A imposição da multa pelo Fisco visa à punição da infração cometida pelo contribuinte, sendo a graduação da penalidade determinada pela gravidade da conduta praticada. Desse modo, afigura-se possível em razão da intensidade da violação, a imposição da multa **em valor superior ao da obrigação principal**. 2. Na ausência de critérios legais objetivos para fixação da pena de multa, a aplicação desta no patamar máximo deverá necessariamente vir acompanhada dos fundamentos e da motivação que a justifique. 7. Agravo regimental desprovido.

Dessa forma, e por entender que qualquer censura à penalidade resultante de Lei deve ser dirigida ao Poder Legislativo, não vejo como prosperar a pretensão da autuada neste particular aspecto.

Pelo que, ao final, reputa-se procedente em parte o presente auto de infração, com as ponderações e correções efetuadas, passando a assim ficar os novos demonstrativos das ocorrências:

RESUMO DAS OCORRÊNCIAS FISCAIS-AUTO DE INFRAÇÃO

Ocorrência 01	Período	Crédito (ind.) utilizado	ICMS	Multa	Total
Uso indevido de crédito fiscal	12/2012 a 04/2013	168.255,28	298,08	252.382,93	252.681,01
Ocorrência 02	Período		ICMS	Multa	Total
Falta escrituração de NFs de entrada	12/2012 a 04/2013		0,00	838.144,26	838.144,26
Ocorrência 03	Nº NF		ICMS	Multa	Total
Falta escrituração de NF de saída	11		0,00	32.730,00	32.730,00
TOTAL GERAL			298,08	1.123.257,19	1.123.555,27



DA DECISÃO

Pelo acima exposto e por mais que do processo consta, **JULGO PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração lavrado contra INT INDUSTRIA E COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA., para impor à atuada a penalidade de multa de R\$ 1.123.257,19 (um milhão, cento e vinte e três mil, duzentos e cinquenta e sete reais e dezenove centavos), além do ICMS devido, de R\$ 298,08 (duzentos e noventa e oito reais e oito centavos), totalizando o montante de R\$1.123.555,27 (um milhão, cento e vinte e três mil, quinhentos e cinquenta e cinco reais e vinte e sete centavos), a ser corrigido monetariamente.

REMETO os autos à 1ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis, e **RECORRO** desta decisão ao egrégio Conselho de Recursos Fiscais, por força do artigo 114 do Decreto 13.796/98.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 23 de março de 2015.

Silvio Amorim de Barros

Julgador Fiscal, AFTE-5, Mat.151.238-2