



DECISÃO n.º.: **295/2014 – COJUP**  
PAT n.º.: 1299/2014 – SUFAC - 1ª. URT (protocolo n.º. 190600/2014-9)  
AUTUADA: SUPERMERCADO VITÓRIA LTDA  
ENDEREÇO: AV. JUNDIAÍ, 99 - CENTRO, MACAÍBA/RN CEP: 59280-970

AUTUANTES: Marcos de Medeiros Araújo – Mat. 194.523-8  
Alyne de Oliveira Bautista – Mat. 158.709-9

DENÚNCIAS: 1 – O contribuinte deixou de escriturar as vendas realizadas por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, identificados na leitura das máquinas e não constatado em sua escrita fiscal. Não houve, portanto, o recolhimento do ICMS correspondente conforme tabela.  
2 – O contribuinte deixou de escriturar as vendas realizadas por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, identificados na leitura das máquinas e não constatado em sua escrita fiscal. Esta ocorrência refere-se à venda das mercadorias cujo ICMS já fora substituído em operações anteriores.  
3 – O contribuinte deixou de escriturar as vendas realizadas por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, identificados na leitura das máquinas e não constatado em sua escrita fiscal. Esta ocorrência refere-se à venda das mercadorias isentas.  
4 – O contribuinte deixou de escriturar na Escrituração Fiscal Digital – EFD do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, as reduções Z detectadas através da leitura dos equipamentos Emissores de Cupom Fiscal – ECFs. A presente ocorrência engloba as vendas não escrituradas dos 11 ECFs que funcionavam no estabelecimento no período da auditoria fiscal. Esta ocorrência refere-se à venda das mercadorias isentas. Os registros foram compactados mensalmente neste demonstrativo. Os registros detalhados serão anexados ao Auto de Infração em meio magnético DVD em razão do volume de dados.  
5 – O contribuinte deixou de escriturar na Escrituração Fiscal Digital – EFD do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, as reduções Z detectadas através da leitura dos equipamentos Emissores de Cupom Fiscal – ECFs. A presente ocorrência engloba as vendas não escrituradas dos 11 ECFs que funcionavam no estabelecimento no período da auditoria fiscal. Esta ocorrência refere-se à venda das mercadorias cujo ICMS já fora substituído em operações anteriores. Os registros foram compactados mensalmente neste demonstrativo. Os registros detalhados serão anexados ao Auto de Infração em meio magnético DVD em razão do volume de dados.  
6 – O contribuinte deixou de escriturar na Escrituração Fiscal Digital – EFD do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED as reduções Z detectadas através da leitura dos equipamentos Emissores de Cupom Fiscal – ECFs. A presente ocorrência engloba as vendas não escrituradas dos 11 ECFs que funcionavam no estabelecimento no período da auditoria fiscal. Esta ocorrência refere-se à venda das mercadorias com regime normal de tributação. Os registros foram compactados mensalmente neste demonstrativo. Os registros detalhados serão anexados ao Auto de Infração em meio magnético DVD em razão do volume de dados.

*EMENTA: ICMS – Garantia do contraditório e da ampla defesa – Leituras de ECFs apontaram valores de vendas não registradas nos Livros Registros de Saídas nem informadas em escrituração fiscal digital, quando a ela obrigada. Diferenças foram separadas por períodos, conforme a legislação, e por regime tributário das mercadorias, se sujeitas a ICMS normal, isentas ou pago por substituição tributária. Contribuinte alega cerceamento de defesa por cópias ilegíveis ou supostas rasuras em cópia de leitura de Redução Z de ECF. De 11 ECFs apenas uma, avariada, teve leitura em papel, por não ser possível informação em meio digital. Documentos juntados permitem leituras dos dados e contribuinte, que é o detentor das ECF, poderia confrontar e até comprovar eventual equívoco, mas não questiona números dos documentos constantes nos autos. Também indevida foi alegação de falta de devolução de documentos fiscais.*

*AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.*

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal

*SAB*



## 1 - O RELATÓRIO

### 1.1 - A Denúncia

De acordo com o Processo Administrativo Tributário nº. 001299/2014 – SUFAC - 1ª URT, lavrado em 12 de agosto de 2014, a empresa acima qualificada, teve contra si lavradas cinco denúncias fiscais, quais sejam: **1.** O contribuinte deixou de escriturar as vendas realizadas por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, identificados na leitura das máquinas e não constatado em sua escrita fiscal. Não houve, portanto, o recolhimento do ICMS correspondente conforme tabela, onde foi dado como infringido o disposto no Art. 150 inciso III, c/c Art. 150, XIII, Art. 150, XIX e Art. 609, todos do RICMS, aprovado pelo Dec. 13.640/97; **2.** O contribuinte deixou de escriturar as vendas realizadas por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, identificados na leitura das máquinas e não constatado em sua escrita fiscal. Esta ocorrência refere-se à venda das mercadorias cujo ICMS já fora substituído em operações anteriores, com indicação de infração ao Art. 150, XIII, c/c Art. 609, todos do RICMS vigente; **3.** O contribuinte deixou de escriturar as vendas realizadas por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, identificados na leitura das máquinas e não constatado em sua escrita fiscal. Esta ocorrência refere-se à venda das mercadorias isentas, com indicação de infração ao Art. 150, XIII, c/c Art. 609, todos do RICMS vigente; **4.** O contribuinte deixou de escriturar na Escrituração Fiscal Digital – EFD do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, as reduções Z detectadas através da leitura dos equipamentos Emissores de Cupom Fiscal – ECFs. A presente ocorrência engloba as vendas não escrituradas dos 11 ECFs que funcionavam no estabelecimento no período da auditoria fiscal. Esta ocorrência refere-se à venda das mercadorias isentas. Os registros foram compactados mensalmente neste demonstrativo. Os registros detalhados serão anexados ao Auto de Infração em meio magnético DVD, em razão do volume de dados, com indicação de infração ao Art. 150, XIII, c/c Art. 609, Art. 623-B e Art. 623-C, todos do RICMS vigente; **5.** O contribuinte deixou de escriturar na Escrituração Fiscal Digital – EFD do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, as reduções Z detectadas através da leitura dos equipamentos Emissores de Cupom Fiscal – ECFs. A presente ocorrência engloba as vendas não escrituradas dos 11 ECFs que funcionavam no estabelecimento no período da auditoria fiscal. Esta ocorrência refere-se à venda das mercadorias cujo ICMS já fora substituído em operações anteriores. Os registros foram compactados mensalmente neste demonstrativo.

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



Os registros detalhados serão anexados ao Auto de Infração em meio magnético DVD em razão do volume de dados, com indicação de infração ao Art. 150, XIII, c/c Art. 609, Art. 623-B e Art. 623-C, todos do RICMS vigente; e 6. O contribuinte deixou de escriturar na Escrituração Fiscal Digital – EFD do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED as reduções Z detectadas através da leitura dos equipamentos Emissores de Cupom Fiscal – ECFs. A presente ocorrência engloba as vendas não escrituradas dos 11 ECFs que funcionavam no estabelecimento no período da auditoria fiscal. Esta ocorrência refere-se à venda das mercadorias com regime normal de tributação. Os registros foram compactados mensalmente neste demonstrativo. Os registros detalhados serão anexados ao Auto de Infração em meio magnético DVD em razão do volume de dados, com indicação de infração ao Art. 150, XIII, c/c Art. 609, Art. 623-B e Art. 623-C, todos do RICMS vigente.

Ao total, está sendo exigido da autuada R\$ 1.151.502,03 (Um milhão, cento e cinquenta e um mil, quinhentos e dois reais e três centavos) de ICMS e R\$ 2.444.700,56 (Dois milhões, quatrocentos e quarenta e quatro mil, setecentos reais e cinquenta e seis centavos) a título de multa, totalizando o montante de R\$ 3.596.202,59 (Três milhões, quinhentos e noventa e seis mil, duzentos e dois reais e cinquenta e nove centavos).

Apensos aos autos, dentre outros documentos temos: Cópia da Ordem de Serviço nº 19801, Termo de Intimação Fiscal, Termo de Recebimento Parcial de Documentos, Termo de Início de Fiscalização, Extrato Fiscal do Contribuinte, Consulta a Cadastro, Demonstrativo das Ocorrências, Resumo das Ocorrências Fiscais, Termo de Vistoria em ECF, DVD em anexo, Comprovantes de venda, Termo de Prorrogação de Fiscalização, Termo de Devolução de Documentos, Relatório Circunstanciado de Fiscalização, Termo de Ocorrência, Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais.

## 1.2 – DA IMPUGNAÇÃO

O autuado apresenta, em data de 18 de setembro de 2014, peça de impugnação à denúncia ofertada pelo fisco do Rio Grande do Norte (doc. de fls. 132 a 148), onde em síntese vem alegando:

1. Da ausência de provas quanto às ocorrências fundadas em redução Z, haja vista que os que foram elencados aos autos pelo fisco não correspondem aos



originalmente emitidos por seus respectivos equipamentos, afirmando que nas fls. 85 e 106 está claro que foram adulterados manualmente, além de outros que são ilegíveis;

2. Que com a ausência de provas, sua defesa foi cerceada;

3. Que, com isso, tendo em vista que a documentação trazida aos autos está ilegível e rasurada, não havendo assim, prova idônea, portanto, de que tenha ocorrido o fato gerador do tributo cobrado por meio de auto de infração, nos termos do que lhe permite o RICMS, a consequência seria a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, e não pela suposta realização do fato gerador do tributo;

4. Do cerceamento de defesa pela não devolução de documentos entregues ao fisco e utilizados para a lavratura do auto ora impugnado, como os das folhas 10 e 11, que até a presente data as Reduções Z do ano de 2012 não foram devolvidas ao impugnante, conforme Termo de Devolução de Documentos, demonstrado na folha 123;

5. Da improcedência das ocorrências, haja vista declaração posta no auto de que “o contribuinte efetuou alguns recolhimentos através de GIM que poderão ser objeto de diminuição do valor total de ICMS...”, além de afirmar que somente não procedeu ao abatimento do valor que ele próprio constatou como já recolhido por motivos técnicos. Com isso, exigir tributo que se sabe ou se deveria saber indevido, encontra vedação no §1º do artigo 316 do Código Penal Brasileiro;

6. Que ainda referente à improcedência das ocorrências, o auditor que realizou busca do ECF a partir do número de série da impressora fiscal cadastrada na Secretaria de Tributação, descuidando de observar que as impressoras utilizadas pelo contribuinte, de fato, existiam, embora com registro equivocado, como se verá da tabela DE/PARA constante em anexo nos autos (fl. 146), pois ocorreu falha no sistema desconhecida;

7. Ressaltou que todas as informações contábeis constantes das impressoras são equivalentes, sendo apenas seu número (números dos quais o próprio fisco possui o controle e acesso) divergente;

8. Ainda, em anexo, em DVD, seguem as Reduções Z que, em que pese constar do auto de infração como não escrituradas foram localizadas pela contribuinte, requerendo-se, desde aqui, em pedido alternativo ao de nulidade do auto de cerceamento de defesa, sejam seus valores excluídos do auto de infração;



9. Diante do exposto, requer a nulidade do lançamento em razão de os documentos fiscais não terem sido devolvidos ao autuado até a presente data, já se tendo decorrido seu prazo para defesa, ferindo-se, assim, o princípio do contraditório e da ampla defesa.

### 3. DA CONTESTAÇÃO

As autoridades fiscais responsáveis pela autuação se pronunciam em sede de contestação à defesa do contribuinte (doc. de fls. 151 a 157), argumentando em síntese:

1. Que em relação ao questionamento do contribuinte de que as xerox colecionadas aos autos não correspondem aos originalmente emitidos por seus respectivos equipamentos, afirmam os ilustres auditores que todas as xerox foram tiradas da documentação solicitada nas intimações e entregue ao fisco pelo contribuinte;

2. Que em relação a rasura nas duas reduções Z das páginas 85 e 106 observa-se que o valor rasurado corresponde ao resultado de uma subtração de valores não rasurados e perfeitamente visíveis;

3. Que em relação a alegação do contribuinte de que não é possível a aferição de qualquer dado nas xerox colecionadas no auto, afirmam que todas as informações foram observadas nos originais e que as xerox foram tiradas para compor as provas por parte do fisco, como é exigido legalmente. Além disso, os originais encontram-se em poder do contribuinte, que se conseguir tirar cópias mais legíveis com valores divergentes dos identificados pelo fiscal nos originais que o faça, pois, segundo o RICMS, aprovado pelo Dec. 13.640/97 em seu artigo 415, o contribuinte deve conservar sua documentação e ainda, segundo o Ato COTEPE/ICMS também absorvido no mesmo diploma legal, o contribuinte deve utilizar bobina de papel específica para que não se apague com o tempo;

4. Quanto à alegação de que as cópias das leituras Z são os únicos meios de prova para embasar a pretensão fiscal, os ilustres autuantes afirmam que as mesmas referem-se somente às leituras Z de apenas um equipamento dentre os onze, pois não foi possível fazer a leitura em meio magnético deste equipamento como ocorreu com os outros dez equipamentos, em que o meio de prova encontra-se nos registros magnéticos gravados em DVD e autenticados, conforme documentos apensos aos autos às fls. 34 a 51;

5. Que em relação ao cerceamento da defesa pela não devolução dos documentos entregues, ocorreu um erro de preenchimento e por isso faltou o número



“2012” logo após o número 2010 e 2011, porém, todos os documentos foram devolvidos, e, para comprovar, os ilustres autuantes foram ao escritório de contabilidade e pediram para ver na presença dos funcionários responsáveis pela documentação da empresa se a caixa com as reduções Z de 2012 estavam entre as demais referentes aos anos de 2010 e 2011, e constataram que a documentação efetivamente foi devolvida, constituindo um mero erro de digitação. Com isso, objetivaram uma declaração assinada pela senhora Ingrid Beatriz S. da Silva (fl. 158), auxiliar de escrituração fiscal da empresa Contauditoria Assessoria Empresarial Ltda., responsável pela contabilidade da impugnante, conforme Cadastro do Contribuinte anexo à folha 16 dos autos. Além disso, fotografaram o momento e disponibilizaram as fotos para constar a presença de outros funcionários da empresa que testemunharam que os documentos estão em posse do contribuinte. E, ainda sobre a alegação de que na inexistência dos originais não seria possível fazer a defesa é perceptível que a defesa poderia ser realizada com as cópias autenticadas presentes no processo, que estão bastante legíveis;

6. Que em relação ao valor do auto, de que foi incerto e aleatório, a metodologia utilizada foi o cruzamento da tabela com todos os registros obtidos da leitura dos dez equipamentos emissores de cupom fiscal com a tabela entregue ao fisco pelo contribuinte referente às mesmas vendas. Foram excluídos todos os registros coincidentes, e os que não foram informados ao fisco pelo contribuinte são as reduções Z sobre as quais recaíram a multa por não registro na Escrituração Fiscal Digital – EFD;

7. Que na afirmação do contribuinte “que o fiscal é conhecedor de que o tributo que cobra no auto já foi recolhido”, além da escrituração fiscal o contribuinte entrega ao fisco a Guia Informativa Mensal – GIM que contém os totais de aquisições e os totais de vendas, bem como os créditos ou débitos remanescentes de outros períodos e, por fim, declara o valor que tem a recolher de ICMS. Estes valores devem ser equivalentes aos valores dos totais constantes nos registros apresentados pelo contribuinte, que, por sua vez, devem ser os mesmos verificados nos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal – ECFs além das vendas efetuadas com notas fiscais eletrônicas para outros contribuintes (a venda com ECF destina-se apenas ao consumidor final). Com isso, quando estes valores não coincidem, só há como especificar as vendas não escrituradas e as escrituradas, não tendo como definir quais daqueles valores foram recolhidos quando não houve a total escrituração dos mesmos. Assim, como os fiscais identificaram nas tabelas quais vendas



foram escrituradas e quais não foram, necessário se faz que o contribuinte identifique sobre quais vendas pagou o imposto, sendo assim uma pressuposição lógica de que algo daquilo que não foi escriturado foi pago e, para fazer justiça, os fiscais fizeram constar no relatório circunstanciado, mas cabe ao contribuinte demonstrar e requerer o crédito em sua contestação;

8. Que em relação de que os fiscais não verificaram se as impressoras utilizadas pelo contribuinte não existiam, as leituras das máquinas foram apresentadas pelo próprio contribuinte que foi intimado a fazê-lo conforme se pode observar no Termo de Intimação Fiscal (fl. 7), não sendo possível para o contribuinte entregar a leitura de uma máquina que não existe;

9. Já em relação da afirmação do contribuinte de ter tido dificuldade em demonstrar que todas as Reduções Z foram escrituradas com valores idênticos, se dá em razão de as reduções Z do ano de 2012 não lhe terem sido devolvidas, não deve prosperar, pois o período da diligência abrange 2010, 2011, 2012 e 2013 e o contribuinte não demonstrou uma redução Z escriturada entre as inúmeras que a fiscalização tenha identificado como não escrituradas;

10. Que a localização e apresentação ao fisco de reduções Z não escrituradas a posteriori não são aceitas. Equivaleria à denúncia espontânea se tal fato ocorresse antes da ciência do início da ação fiscal;

11. Por fim, mesmo se as reduções Z da máquina EL04090000000006649 do ano de 2012 não tivessem sido devolvidas ao autuado, não ensejaria a nulidade dos demais lançamentos. Comprovaram que há cópias legíveis e autenticadas das reduções Z não escrituradas compondo o presente auto e obtiveram declaração escrita de funcionária da empresa de que os referidos documentos foram devolvidos juntamente aos demais ao contribuinte e que o fato do ano 2012 não constar no Termo de Devolução de Documentos foi mero erro formal de digitação;

12. Diante do exposto, requerem pela manutenção da presente autuação em sua íntegra.

## 2 – OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 130, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

### DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Silvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



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**

Foi o contribuinte autuado acusado de cometer seis infrações, todas, basicamente, relacionadas com a falta de escrituração de vendas realizadas por Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal (ECFs), seja na Escrituração por meio impresso, seja pela Escrituração Fiscal Digital (EFD) a que estão obrigados os contribuintes, além da divisão, sejam as mercadorias sujeitas a ICMS, isentas ou adquiridas pelo regime de substituição tributária.

Em sua defesa, o contribuinte reclama, inicialmente, em relação às provas coletadas, relativos aos relatórios de ECFs da empresa, especificamente quanto aos documentos de fls. 85 e 106, “cujos valores foram adulterados manualmente”.

Em relação aos relatórios de fl. 85, nota-se que, realmente, foi aposto ou reforçado a mão o dígito “6”, na cifra R\$ 6.600,48 (seis mil e seiscientos reais e quarenta e oito centavos), enquanto o mesmo suposto vício ocorreu em documento de fl. 106, em que foi reforçado a mão o dígito “9”, na cifra R\$ 9.503,93 (nove mil, quinhentos e três reais e noventa e três centavos). Pode até tal ação ser considerada indevida pelos autuantes, no entanto, os demais números que compõem os relatórios permitem a aferição correta que levarão aos números finais que não são outros senão os apurados pela fiscalização.

Da seguinte forma: Na folha 85, nas operações do dia 16/08/2011, foram registrados, naquele equipamento, o movimento de “Vendas”, de R\$ 6.736,51 (seis mil, setecentos e trinta e seis reais), ocorrendo, sob a rubrica “Cancelamento”, o montante de



operações de R\$ 136,03 (cento e trinta e seis reais e três centavos). Logo, deduzindo-se das vendas o valor relativo às vendas canceladas, chega-se ao valor de R\$ 6.600,48 especificado ou cujo milhar “6” foi reforçado a mão pelos autuantes.

Idem em relação à fl. 106, quanto às operações do dia 17/12/2011 do referido equipamento, em que é possível claramente ver-se que as “Vendas” atingiram o patamar de R\$ 9.675,13 (nove mil, seiscentos e setenta e cinco reais e treze centavos), enquanto o “Cancelamento de ICMS” fez o valor de R\$ 171,20 (cento e setenta e um reais e vinte centavos), ou seja, assim é possível, diminuindo-se das vendas os cancelamentos do ICMS, chega-se ao valor de R\$ 9.503,93, cujo algarismo do milhar, “9”, provavelmente meio apagado, foi reforçado a mão pelos autuantes.

Ou seja, os demais números das equações que levam à apuração do movimento permitem claramente o levantamento com os valores corretos. E o mesmo raciocínio e aferição também são aplicáveis a outros documentos constantes da reprodução do movimento proveniente do equipamento em questão. No caso, reclama ainda o contribuinte que “não se pode aferir qualquer dado”, a partir dos documentos de folhas 76 a 79, 81, 83, 84, 85, 87 a 94, 100 a 106 e 110, todos “ilegíveis, quando não rasurados”. Reforça que os documentos das folhas 85 e 106 teriam sido “adulterados”, o que não é verdade como se viu, e assunto do qual já se comentou acima, especificamente.

Com relação aos demais, embora as cópias reprográficas dos documentos estejam fracas, é possível, com boa vontade, a aferição dos valores nelas constantes. Os autuantes citam legislação, notadamente o Decreto 13.640/97, Regulamento do ICMS neste Estado, cujo art. 415 especifica os casos de inidoneidade dos documentos fiscais, enquanto o art. 830-AAR especifica os meios e papéis que devem ser utilizados pelos fabricantes ou importadores das ECFs, e sobretudo das normas relativas à guarda e armazenamento do papel e documentos.

Mas a principal questão que se deve ter em conta, além dos argumentos já utilizados, que fazem com que sejam improcedentes as reclamações do defendente, especificamente a de que “não se pode enxergar a razão social da emitente”, é que o atuado é o detentor dos equipamentos, então se ele acreditar que os números são inverídicos, ele, repita-se, sendo o detentor dos equipamentos, pode juntar novas cópias, mais legíveis, apontando aonde os números seriam indevidos, não se podendo então, no presente caso, se falar em cerceamento de defesa ou falta de acesso ao contraditório.

O contribuinte também apela, em sua defesa, a outro elemento, esse mais grave, e que também representaria cerceamento a seu direito de defesa e acesso ao contraditório, e que teria sido a suposta “retenção indevida de documentos”, no caso os Reduções Z do ano de 2012, “largamente utilizadas para a elaboração do auto de infração”, não devolvidas ao atuado, conforme Termo de Devolução de Documentos de fl. 123, violando princípios e levando a nulidade do feito.

Segundo os autuantes, o que teria ocorrido na realidade teria sido apenas um lapso, na confecção do Termo de Devolução, da menção ao referido exercício, tendo sido citados apenas os exercícios de 2010 e 2011, quando de fato teriam sido devolvida toda a documentação ou Reduções Z da máquina ECF EL40490000000006649, inclusive a do mencionado exercício de 2012. Fato retificado pela Declaração de funcionária do escritório responsável pela contabilidade da empresa, Contauditoria Assessoria Empresarial Ltda. EPP, documento de fl. 158, e Consulta ao Cadastro de fls. 15 e 16.

Cumpra-se esclarecer, conforme evidencia o Relatório ECFs do contribuinte, documento de fl. 31, que a atuada possui 11 (onze) equipamentos emissores de cupons fiscais, identificados por marcas/modelos, números de série e datas de sua



autorização de funcionamento, entre outros dados. Ressalta-se também, conforme o mesmo relatório de fl. 31, que relativamente à máquina Elgin X5 01.00.07 nº de série ELO490000000007390, houve a data da baixa do ECF em 17/01/13.

O Termo de Vistoria em ECF, datado de 10/12/2013, documento de fl. 32, informa que o credenciado alega que não conseguia fazer a máquina funcionar, apesar de tê-la colocada em intervenção técnica, nem mesmo os técnicos conseguindo fazer a leitura no laboratório, apresentando “erro de memória fiscal desconectada”. Razão pela qual, ao contrário dos demais equipamentos, em que foi feita a leitura da memória, consequentemente, do movimento, por meio digital ou magnético, a leitura desse equipamento foi extraída no meio impresso.

Verifica-se assim que apenas em um dos onze equipamentos a leitura teve que ser feita, por razões alheias à vontade dos auditores, pelo meio impresso. A maioria das cópias está muito bem reproduzida, sendo que apenas em algumas poucas as cópias saíram ligeiramente mais clareadas, sendo no entanto, mesmo assim, possível, com boa vontade, a leitura dos dados nelas constantes. Como as cópias foram feitas a partir da documentação solicitada e fornecida pelo próprio contribuinte, entende-se que caso queira suscitar alguma dúvida, em relação aos resultados apresentados, ele pode fazê-lo a qualquer momento, não se podendo falar então, nesse caso, em cerceamento ao direito de defesa ou impedimento do acesso ao contraditório. Aplica-se aqui, já que é ele próprio tanto o autor da escrituração quanto o detentor das provas, o princípio da inversão do ônus da prova. Não há registro de contestação específica quanto a algum número dentre os elencados entre as provas.

Conforme esclarecem os autuantes em sua contestação à impugnação, os valores do auto de infração não foram apurados de modo incerto e aleatório, mas foram derivados de metodologia em que foi feito o cruzamento entre a tabela com as informações dos registros derivados da leitura dos equipamentos emissores de cupons fiscais com a tabela entregue ao Fisco pelo contribuinte, relativa aos valores das vendas correspondentes, declaradas pelo autuado.

Os autuantes informam também que tiveram a precaução, em relação ao movimento proveniente das dez tabelas com todos os registros obtidos com a leitura dos dez equipamentos emissores de cupons fiscais, de autenticar as informações, geradas em meio magnético, para comprovação de autenticidade e para que não pudesse haver posterior manipulação dos dados.

Sobre esse aspecto, convém ainda uma explanação: alega o contribuinte em sua defesa, à f. 147, que segue, em anexo, em DVD, as reduções Z que em que pese constar como não escrituradas “**foram localizadas pelo contribuinte**”. Por essa razão que os autuantes tiveram o cuidado relatado acima, para que, em suas palavras, “não pudesse haver manipulação dos dados”. Ora, se o que vale, para o Fisco e para a legislação, são as informações prestadas pelos meios próprios. Seja nos livros, manualmente, quando a legislação os exigia, caso em que não é possível escrituração posterior, face à ordem cronológica exigida, seja pelo meio digital, em que as informações tem que ser prestadas pelo meio próprio, repita-se, com a informação de que, em caso de GIMs, que são retificadoras. No caso dos registros das entradas ou saídas, é vedada a escrituração a posteriori, sendo fato punível.

O disco de dados anexado pela defesa é datado de 11 de setembro de 2014, com o nome “ENCONTRADAS”. Trata-se de uma planilha na linguagem Excel, não valendo como prova de escrituração das vendas. Ademais, não apresenta ordem cronológica alguma, e embora conste do cabeçalho a data de 01/07/2012, como se fosse



esta a data original dos “documentos encontrados”, ela inicia-se com registros das supostas saídas, ou vendas, datadas de 17/07/12 em diante, cujo registro vai em ordem de data crescente, até a data de 28/08/2013, registro de número 1906, quando o registro seguinte, de número 1907, já recebe a data de 23/03/2012, ou seja, mais de um ano antes. E assim sucessivamente, de modo que seguem-se, após alguns registros de 2012, à retomada de novos supostos registros de 2013, voltando-se à suposta ordem cronológica, daquele ano, até chegar-se ao final de setembro, 30/09/2013, no “registro” de número 2536, quando subitamente o registro seguinte, 2537, retorna. Inexplicavelmente, à data de 11/01/2013.

E a partir daí os “registros” retomam a ordem de data crescente, alternando-se alguns registros de 2012 no meio, até que do registro número 3787, do final de setembro de 2013 (29/09/2013), volta-se, no registro seguinte, número 3788, ao início de junho de 2011 (01/06/2011). Ou seja, é um relatório totalmente imprestável, para os fins a que pretende o defendente, evidenciando um aparente tentativa de fraude ou burla à ordem jurídica e ao julgador em particular. Além dos fatos de que continuam sem apresentação, por exemplos, dados referentes aos registros de janeiro a maio de 2011, conforme se verá a seguir, e de que confrontando-se os supostos lançamentos com os demonstrativos das ocorrências, de fls. 18 e seguintes, continuam sem comprovação os registros dos lançamentos neles constantes.

Enfim, em resumo, poder-se-ia dizer que todas as seis ocorrências referem-se, grosso modo, a um mesmo evento, separados por datas, em virtude da alteração na legislação, e em razão do regime tributário a que as mercadorias estavam sujeitas. A partir de 2011, todos os contribuintes do ramo da autuada passaram a ser obrigados à apresentação da Escrituração Fiscal Digital (EFD), do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Assim, nos períodos de 2009 e 2010 os confrontos entre as saídas apuradas pelo Fisco e os registros das saídas declaradas foram obtidos a partir da confrontação entre os livros Registros de Saídas e as vendas apuradas pelos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal (ECFs), resultando nas três primeiras ocorrências. Enquanto as três últimas ocorrências foram derivadas do confronto das vendas nos mesmos ECFs com os registros das saídas informadas ao Fisco na escrituração (EFD) fornecida em meio digital (SPED).

Constatadas as diferenças entre as vendas apuradas e as saídas declaradas, por força da legislação tributária, teve que ser feita, além da separação acima mencionada, relativa à obrigatoriedade (antes e depois) da escrituração em meio digital, a separação das mercadorias, em função do regime de tributação a que estavam submetidas as aquisições, correspondentes a mercadorias com tributação normal, isentas e as adquiridas por substituição tributária. Resultando então nas seis ocorrências acima descritas.

Com isso, verifica-se que o contribuinte teve, durante a fiscalização e mesmo durante o presente processo, todos os meios de se defender ou apresentar a contraprova de que não seriam verídicas as acusações, e que teria escriturado corretamente seus livros e informativos fiscais, manuais ou em meio digital, informando o valor correto das saídas, de acordo com os registros dos equipamentos eletrônicos em que tais vendas ficam registradas.

Outra alegação do defendente, constante à fl. 138, de que a acusação refere-se a “suposta emissão de documento inidôneo ou ilegível”, cuja consequência “seria a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, e não pela suposta realização do fato gerador do tributo”, merece esclarecimento. Não há, entre as ocorrências, acusações de utilização de documentos fiscais inidôneos ou ilegíveis, mas sim de falta e escrituração de documentos, cuja saída foi verificada pelos registros nos próprios



equipamentos emissores de cupons fiscais do contribuinte, sendo clara a legislação, no sentido de considerar essas saídas como fatos geradores do ICMS, além da multa pela falta de registro dos documentos.

Restaria ainda, então, apenas uma última consideração a ser feita, em relação a uma reclamação do contribuinte. Refere-se ele a uma afirmação dos autuantes, constante no item 03 do Termo de Ocorrência, documento de fls. 127 e 128, quando afirmaram os auditores que “não obstante o não registro das saídas constantes nos demonstrativos o contribuinte efetuou alguns recolhimentos através de GIMs que poderão ser objeto de diminuição do valor total do ICMS a recolher, após a devida comprovação pelo sujeito passivo dos fatos geradores do ICMS recolhido”. Acrescentam os autuantes que “tal abatimento não é passível de ser efetuado no presente momento desta auditoria em razão de o contribuinte não ter apresentado os livros analíticos correspondentes” a esta SET.

O atuado reclama que o valor apurado no lançamento seria “incerto e aleatório”, fato cuja constatação deriva da própria declaração posta no auto de que teria havido recolhimentos passíveis de diminuição do ICMS, e que “somente não procedeu ao abatimento do valor que ele próprio constatou como já recolhido por motivos técnicos”. O que no entender do contribuinte seria equivalente a um “excesso de exação”, ou no seu dizer exigência de tributo que sabe ou deveria saber indevido, que encontra vedação no § 1º do artigo 316 do Código Penal Brasileiro.

Tal acusação seria pertinente se os autuantes tivessem deixado de considerar um recolhimento feito pelo contribuinte, com origem e fim conhecidos, unicamente com o intuito de, deliberadamente, aumentar, artificialmente, o valor do ICMS a ser fruto do lançamento tributário, punindo indevidamente o contribuinte.

Mas não é o caso, havendo um engano do defendente nesse aspecto. O que houve foi o seguinte: no curso dos confrontos entre os valores de vendas constantes nas ECFs, as saídas declaradas na escrita fiscal ou nos SPEDs, quando disponíveis, e os lançados em GIMs, foram verificadas ligeiras discrepâncias. Evidentemente que mesmo em relação à diferença relativa às saídas eventualmente não declaradas, apuradas nas ECFs, as saídas declaradas nos livros fiscais e escrituração digital deveriam ser rigorosamente iguais.

Ou em outras palavras, como esclarecido pelos autuantes, os contribuintes, além da escrituração fiscal, devem entregar ao Fisco Guias Informativas (GIMs) contendo totais das aquisições e totais das vendas, e os valores os créditos ou débitos do imposto remanescentes de períodos anteriores, e que servem de base para apuração do ICMS a ser recolhido. Claro que esses valores deveriam ser iguais aos valores dos totais registrados pelo contribuinte, devendo também, por sua vez, serem iguais aos valores constantes nos ECFs.

Ocorre que o contribuinte, por exemplo, não apresentou a escrituração fiscal, conforme arguem os autuantes, nos meses de janeiro a maio de 2011. O documento Consulta de Livros Fiscais, que a esta decisão se anexa (Decisão Docto. 01), evidencia que houve, na data de 16/01/2012, a entrega dos livros fiscais dos Registros de Entradas e de Saídas, e de Apuração do ICMS, dos exercícios de janeiro a junho de 2011. Além de terem, no caso dos meses de janeiro, fevereiro, março, abril e maio de 2011, sido entregues extemporaneamente, a Consulta registra que, relativamente às Entradas e Saídas, a declaração é de que não houve movimentação.

Para melhor ilustração, anexa-se (Dec.docto. 02) cópia do próprio Livro Registro de Saídas do contribuinte, no período de 01/01/2011 a 31/01/2011, ou seja de janeiro de 2011, com sua Declaração de que não houve movimento, documento



devidamente autenticado, pelo Fisco Estadual e pela Receita Federal, entregue pela sra. Lucinere Modesto de Moura, CPF 021653564466.

Isto posto, compare-se com o documento Consulta ao Movimento Econômico Tributário, referente ao exercício de 2011, que a esta decisão também se anexa (docto. 03), relatório que resume as informações entregues nas GIMs do exercício, ou com a própria GIM de janeiro de 2011, entregue pelo contribuinte, cuja cópia também se anexa (docto. 04), em que é registrado o valor de saídas de R\$ 698.442,54 (seiscentos e noventa e oito mil, quatrocentos e quarenta e dois reais e cinquenta e quatro centavos).

Conforme se pode ver pela GIM 01/2011, no verso, a movimentação resultou, após o confronto com as entradas e os créditos delas provenientes, numa apuração geradora de um "Imposto Recolhido de R\$ 21.546,79 (vinte e um mil, quinhentos e quarenta e seis reais e setenta e nove centavos). Esse seria então, o suposto imposto que poderia ser abatido pelo contribuinte. Diz-se suposto porque, como não há registro das saídas, não há como se comprovar que esse movimento seria proveniente dos equipamentos emissores de cupons fiscais e não de outras saídas, por notas fiscais, vendas a prefeituras, por exemplo, ou outros meios. Independente desse fato, seria aplicável, de qualquer modo, a multa pela falta do registro dos documentos, em função da informação do contribuinte de que não houve movimento algum de saídas.

Por uma questão justiça, e para efeito de ilustração, nesse caso a favor do pensamento esposado e a favor, em última análise do contribuinte, em atenção ao princípio da busca da verdade material e imparcialidade inerente à que deve reger a função judicante, anexa-se, por exemplo, o Livro Registro de Saídas do período de junho de 2011 (01/01/2011 a 30/06/2011), juntado como Dec.Docto. 05.

No Livro de Saídas em comento, no denominado Quadro I estão discriminados todas as saídas, separadas por datas, números da operação, números das caixas, valores, etc. O Quadro II (docto. Anexo 06) relata o Resumo de Saídas por CFOP (Código Fiscal de Operações). No verso, o Quadro III do Registro de Saídas de junho de 2011 registra o Resumo das Saídas por Alíquota, com a separação das mercadorias isentas ou com alíquota zero, e as de alíquotas 12, 17 e 25 por cento.

A parte do Livro Registro de Saídas do período, também juntada (docto. 07), separa, no Quadro IV o Resumo das Saídas por Situação Tributária, elencadas as tributadas integralmente, com redução da base de cálculo, isentas ou com ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária. No verso, o Quadro V dá o Resumo das Saídas por Origem de Mercadoria ou Serviço, enquanto o Quadro VI, também anexado (docto. 08), dá o Resumo das Saídas por Unidade Federativa (UF).

De tal modo que, mesmo computando-se todas as saídas registradas, atinge-se o montante de R\$ 715.111,39 (setecentos e quinze mil, cento e onze reais e trinta e nove centavos). Já a GIM de junho de 2011, conforme vê-se pela Gim ou o MOVECO, registra um volume de saídas no montante de R\$ 813.802,30 (oitocentos e treze mil, oitocentos e dois reais e trinta centavos), valor diferente ao das saídas registradas, cabendo ao contribuinte então explicar a diferença e comprovar sua origem.

E assim sucessivamente, conforme exemplificam as GIMs de fevereiro de 2011, com saídas informadas de R\$ 700.294,79 (setecentos mil, duzentos e noventa e quatro reais e setenta e nove centavos), de março de 2011 (docto. 10), cujas saídas declaradas atingiram patamar de R\$ 840.384,45 (oitocentos e quarenta mil, trezentos e oitenta e quatro reais e quarenta e cinco centavos), de abril de 2011 (docto. 11), com saídas de R\$ 780.615,99 (setecentos e oitenta mil, seiscentos e quinze reais e noventa e nove



centavos), todas não constantes no Livro de Saídas, do contribuinte, que informa não ter havido movimento algum nesses períodos.

Para que tivesse então melhor sorte caberia ao contribuinte explicar por que isso ocorreu, ou então explicar a origem, para amparar sua reivindicação da dedução ou consideração, no lançamento, do imposto declarado, comprovando também o recolhimento, sabendo no entanto, que mesmo assim, não teria como livrar-se da multa prevista na legislação, decorrente da falta de registro das saídas, não sendo aceito, para esse fim, o registro extemporaneamente, ou após a ação fiscal.

Lamentando este modesto julgador singular o montante alcançado pelo lançamento tributário, segundo o contribuinte capaz de resultar na "completa quebra da sociedade empresária", como conseqüente encerramento das atividades, ressalte-se apenas que programa em curso de refinanciamento de dívidas permitiria a quitação da multa com até 95% de seu valor, podendo ser pleiteada a dedução do imposto pago, desde que comprovada (ou declaradas?) a origem das saídas e o seu parcelamento do restante do tributo devido.

### DA DECISÃO

Pelo acima exposto e por mais que do processo consta, **JULGO PROCEDENTE** o Auto de Infração lavrado contra SUPERMERCADO VITÓRIA LTDA, para impor à atuada a cobrança de R\$ 1.151.502,03 (UM MILHÃO, CENTO E CINQUENTA E UM MIL, QUINHENTOS E DOIS REAIS E TRÊS CENTAVOS) DE ICMS E R\$ 2.444.700,56 (DOIS MILHÕES, QUATROCENTOS E QUARENTA E QUATRO MIL, SETECENTOS REAIS E CINQUENTA E SEIS CENTAVOS) A TÍTULO DE MULTA, TOTALIZANDO O MONTANTE DE R\$ 3.596.202,59 (TRÊS MILHÕES, QUINHENTOS E NOVENTA E SEIS MIL, DUZENTOS E DOIS REAIS E CINQUENTA E NOVE CENTAVOS), A SER CORRIGIDO MONETARIAMENTE.

Remeto os autos à unidade de origem, para ciência das partes e adoção aas demais providências cabíveis.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 22 de outubro de 2014.

Sílvio Amorim de Barros

Julgador Fiscal, AFT-5, mat. 151.238-2