



DECISÃO nº.: **103/2015 – COJUP**  
PAT nº.: 1720/2014 – 1ª URT (Protocolo nº. 238745/2014-1)  
AUTUADA: M & M INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA LTDA.  
ENDEREÇO: Av. Capitão Mor Gouveia, 3005, Box 01.01 A e 03/06, Lagoa Nova, Natal- RN  
CEP: 59182-000  
AUTUANTE: Claudimar G. Bezerra, mat. 91.579-3  
DENÚNCIAS: 1 – Contribuinte utilizou no ECF a tributação efetiva de 7% sobre saídas internas de produtos de que trata o art. 87, inc. XXVI do RICMS, quando deveria aplicar alíquota de 12%, resultando na diminuição do ICMS a ser recolhido;  
2 – Contribuinte lançou na competência 02/2010 crédito fiscal, na rubrica outros créditos, sem origem comprovada, caracterizando crédito indevido de ICMS;  
3- Falta de apresentação do livro Registro de Inventário referente aos exercícios de 2010, 2011 e 2013.  
4- Falta de apresentação da MDF-Memória de Fita Detalhe dos ECFs, referente ao período de 04/2009 a 12/2009.

*EMENTA: ICMS – Utilização no ECF de alíquota indevida sobre saídas internas, Utilização indevida de crédito fiscal; Falta de apresentação do livro Registro de Inventário e da Memória Fita-detulhe de ECFs.*

*1- Contribuinte utilizava alíquota de 7% quando legislação do ramo de comércio da autuada obriga à alíquota de 12% em saídas internas, elevando indevidamente crédito fiscal e diminuindo eventual imposto a ser pago;*

*2- Legislação autoriza o levantamento e recomposição do movimento por todos os meios e informações disponíveis, em casos como o presente, em que há falta de entrega de livros e documentos fiscais, reconhecidos os créditos fiscais a que o contribuinte faz jus;*

*3- Legislação exige centralização da escrita e veda transferência de crédito fiscal de matriz para filial quando sujeitas a regimes fiscais diferenciados;*

*4- Contribuinte silencia sobre falta de entrega de livros Registro de Inventário, sendo verificada de ofício entrega no exercício de 2013;*

*5- Autuada alega “problemas técnicos” para falta de entrega da obrigatória Memória de Fita-detulhe de ECFs, entendendo, indevidamente, que Reduções Z e Mapas Resumo as substituíriam em suas informações.*

*AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE*

## 1 - O RELATÓRIO

### 1.1 - A Denúncia

De acordo com o Processo Administrativo Tributário nº. 1720/2014 – 1ª URT, lavrado em 23 de outubro de 2014, a empresa acima qualificada, teve contra si lavradas quatro denúncias fiscais, quais sejam: **1 – Contribuinte utilizou no ECF a tributação efetiva de 7% sobre saídas internas de produtos de que trata o art. 87, inc. XXVI do RICMS, quando deveria aplicar alíquota de 12%, resultando na diminuição do ICMS a**



ser recolhido: 2 – Contribuinte lançou na competência 02/2010 crédito fiscal, na rubrica outros créditos, sem origem comprovada, caracterizando crédito indevido de ICMS; 3- Falta de apresentação do livro Registro de Inventário referente aos exercícios de 2010, 2011 e 2013, e 4- *Falta de apresentação da MDF-Memória de Fita Detalhe dos ECFs, referente ao período de 04/2009 a 12/2013.*

Ao total, está sendo exigido da autuada R\$ 2.659.406,07 (dois milhões, seiscentos e cinquenta e nove mil, quatrocentos e seis reais e sete centavos) de ICMS, e R\$ 2.684.236,24 (dois milhões, seiscentos e oitenta e quatro mil, duzentos e trinta e seis reais e vinte e quatro centavos) a título de multa, totalizando o montante de R\$ 5.343.642,31 (cinco milhões, trezentos e quarenta e três mil, seiscentos e quarenta e dois reais e trinta e um 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 28 de novembro de 2014, peça de impugnação à denúncia ofertada pelo fisco do Rio Grande do Norte (doc. de fls. 118 e seguintes), em que em síntese vem alegando:

1- Que em relação à ocorrência 01, reconhece que no período de julho de 2009 a outubro de 2011 houve um equívoco na utilização indevida da alíquota de 7% no lugar da devida, de 12%, mas elaborou, após uma “minuciosa análise”, uma planilha em que chegou a um valor de ICMS devido de R\$ 876.903,95 (oitocentos e setenta e seis mil, novecentos e três reais e noventa e cinco centavos), ao invés do valor de R\$ 2.621.145,75 (dois milhões, seiscentos e vinte e um mil, cento e quarenta e cinco reais e setenta e cinco centavos), apurado pelo autuante;

2- Que na ocorrência 02, houve falta de zelo por parte do autuante, ao afirmar ter havido aproveitamento de crédito sem “origem comprovada”, pois o lançamento está devidamente registrado e identificado na GIM como proveniente de crédito transferido de nossa Matriz, onde consta o valor lançado a débito;

3- Não houve contraposição quanto à ocorrência 03, cuja acusação versa sobre falta de apresentação do livro Registro de Inventário, mas com relação à quarta ocorrência, de falta de apresentação de Memória de Fita Detalhe – MFD, informa que “por motivos técnicos” não conseguiu emitir os referidos arquivos magnéticos, mas que a intimação foi atendida pela apresentação das fitas detalhes de redução Z de todo o período solicitado, bem como os mapas resumo ECF, o que permitiria o desenvolvimento do trabalho, não cabendo punição nesse aspecto.

Diante do exposto, requer que seja julgado parcialmente insubsistente o auto de infração, com o conseqüente reenquadramento das penalidades do presente processo.

## 3. DA CONTESTAÇÃO

A autoridade fiscal responsável pela autuação se pronuncia em sede de contestação à defesa do contribuinte (doc. de fls. 283 a 286), argumentando em síntese:



1- Que em relação à ocorrência 01 a autuada reconhece o equívoco mas tenta valer-se de artifícios para redução do valor devido, informando que o trabalho foi de várias formas dificultado, como por exemplo a não entrega das Fitas Memória Detalhe, o que levou ao levantamento, em que foram considerados os valores relativos às entradas e saídas, e todos os créditos fiscais lançados nos livros fiscais, à exceção do valor do crédito da ocorrência 02, glosado por ser indevido;

2- Que todos os dados foram retirados dos livros fiscais e das GIMs entregues pelo próprio contribuinte, enfatizando que alguns livros fiscais anexados sequer possuem validade jurídica, pois há obrigação da entrega do SPED (informações em meio digital) desde janeiro de 2011, enquanto em alguns meses, como por exemplo 11/2009 ou 06/2013, sequer foram declarados os valores dos débitos fiscais;

3- Que no tocante à ocorrência 02, o contribuinte alega que o crédito sem origem comprovada seria de transferência de crédito da matriz, mas que a matriz é detentora do PROADI desde 09/01/2008, conforme espelho cadastral anexo, e que o art. 106-A, § 7º do RICMS/RN veda tal conduta, caracterizando uso de crédito indevido.

4 – Quanto à terceira ocorrência, o contribuinte foi silente, havendo uma confissão tácita da ocorrência.

5- Que em relação à quarta ocorrência, a autuada afirma que a intimação foi atendida, uma vez que teriam sido entregues a redução Z e os mapas resumo de ECF, e diz que a solicitação da MFD teria sido um capricho do autuante, mas que a legislação específica quais documentos, tanto em papel quanto em meio digital, deve o contribuinte por obrigação ter, arquivar, guardar e entregar ao Fisco, rotineiramente, quando solicitado, sendo clara a infração, conforme art. 830-O, § 3º, inc. III do RICMS/RN, como clara é a penalidade cabível.

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

## 2 - OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 111, 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

Foi o contribuinte autuado em quatro ocorrências, cabendo uma análise pormenorizada de cada item, para melhor qualificação dos eventos que embasam a autuação, à luz dos documentos constantes dos autos, em relação à legislação aplicável, para melhor esclarecimento dos fatos. O que se faz da forma abaixo especificada.

#### DA OCORRÊNCIA 01

Na ocorrência 01, segundo o auto de infração, é acusado o contribuinte de ter utilizado no Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) a tributação efetiva de 7% (sete por cento) sobre as saídas internas de produtos, quando deveria aplicar a tributação efetiva de 12% (doze por cento). O próprio auto de infração de fl. 02 informa que o ramo de atividade do contribuinte é o “comércio varejista de carnes-açougues”, fato evidenciado também pelo nome fantasia da empresa, “Lojão das Carnes”, segundo documento de fl. 17 dos autos. Goza tal ramo de atividade de um benefício fiscal, assim discriminado, quanto ao imposto, no Regulamento do ICMS, Decreto 13.640/96, em seu:

**Art. 87.** *A base de cálculo do imposto fica reduzida, nas operações com os produtos a seguir relacionados e da seguinte forma:*

...

**XXIII** - *a partir de 1º/01/2006, nas saídas interestaduais de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suínos, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento) do valor das operações (Conv. ICMS 89/05); (AC pelo Decreto 18.653, de 11/11/2005)*

**XXIV** - *a partir de 1º/02/2006, nas saídas internas de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino e suínos, de forma que a carga tributária seja equivalente a 12% (doze por cento) do valor das operações (Conv. ICMS 89/05); (AC pelo Decreto 18.887, de 14/02/2006 e retroagindo seus efeitos 01/02/2006)*

Ou seja, fica claro que o imposto devido é de 7% nas saídas interestaduais, e de 12% nas saídas internas. O próprio contribuinte confirma tal fato, reconhecendo em sua defesa, à fl. 119, que no período de julho de 2009 a outubro de 2011 “houve o erro no cálculo da tributação efetiva de 7,00%, quando deveria ter sido aplicada a tributação efetiva de 12,00%”, tomando por base a “documentação e escrituração fiscal que foi disponibilizada para a fiscalização, bem como nas próprias GIM’s”.



Em função desse erro, apresenta, sem informar maiores detalhes de como chegou ao resultado, em planilha denominada Resumo Final do ICMS devido a Recolher, apontado, por períodos de apuração, como "ICMS APURADO", informando apenas que após "minuciosa análise" chegou à conclusão que o valor do ICMS devido apurado seria de R\$ 876.903,95 (oitocentos e setenta e seis mil, novecentos e três reais e noventa e cinco centavos), e não de R\$ 2.621.145,75 (dois milhões, seiscentos e vinte e um mil, cento e quarenta e cinco reais e setenta e cinco centavos), como apontado pelo autuante.

O autuante apresenta como partes integrantes do demonstrativo da ocorrência, algumas planilhas. Na primeira delas, de fl. 23, há apenas o resumo do resultado final, com o "ICMS apurado", alcançando o período entre 12/2011 e 11/2013. Na fl. 24, há outra planilha informativa, chamada Detalhamento da Reapuração do ICMS, a partir das INFORMAÇÕES DECLARADAS PELO CONTRIBUINTE, no período entre 08/2009 e 11/2013, contando com bases de cálculo, Alíquotas Médias sobre BC e sobre VC, entre outros tópicos. Já na folha 25, foi juntada planilha denominada Detalhamento da Reapuração do ICMS, que presume-se como o resultado final dos VALORES APURADOS, em que entende-se foi apurado o resultado final a que chegou o autuante, também no período entre 08/2009 e 11/2013, apontando colunas como o Débito ICMS apurado, ICMS normal apurado, entre outras, para se chegar à eventual diferença do tributo a recolher.

Analisando-se a Ordem de Serviço nº 20350, documento de fl. 04, verifica-se que o objetivo expresso era a de "Análise do saldo credor acumulado e lançar débito, se for o caso". Ainda expressamente recomenda-se atentar para o fato, conforme solicitação de procedimento da COFIS, de que o "procedimento fiscal deverá alcançar o período de 08/05/2009 a 30/09/2013".

Isto posto, e conforme reclamação do contribuinte, verificam-se alguns problemas no levantamento da forma como feito pelo autuante. Inicialmente, a extrapolação do prazo expressamente alcançado pela Ordem de Serviço, fato atentado pelo defendente, com razão, quanto aos períodos de 10/2013 e 11/2013. E também para o fato de que, para se fazer uma análise do saldo credor, há que ser analisado o conjunto dos elementos, para que se possa saber de onde proveria os tais saldos credores acumulados, entendendo-se como não sendo válido um demonstrativo em que se verificam meses alternados, com a omissão, que entende-se injustificada, de alguns meses no levantamento, como por exemplo 09/2009, 01/2010, 11/2011, 10/2012, 01, 02 e 03/2013, entre outros, salvo se houvesse a total impossibilidade, o que, repita-se, não nos parece o caso, entendendo-se.

De tal modo que, no entender deste modesto julgador singular, para que se possa ser verificado o problema que levou ao saldo credor indevidamente acumulado, além do problema inicialmente detectado, confessado pelo contribuinte, da utilização de alíquota a menor sobre as saídas dentro do Estado, diminuindo assim o eventual imposto a pagar, pela diminuição do imposto debitado, e conseqüente aumento indevido do crédito a que faria jus, tal mecanismo deve ser analisado em seu conjunto, desde o seu nascedouro, para detecção da origem do eventual problema, em caso de saldo credor indevidamente acumulado.

Assim, ilustrando-se o que se quer dizer, quando abre-se aleatoriamente, ao acaso, como por exemplo em Abril de 2013, documento de fl. 95, uma Guia Informativa Mensal (GIM) do contribuinte, documento na qual são informadas as entradas e saídas, com os conseqüentes lançamentos dos créditos e débitos do imposto, bem como a Apuração do ICMS, é possível notar-se sempre que não há imposto a pagar, em função da



existência de enormes “Saldos Credores” no período anterior e para o período seguinte, no presente caso tomado como exemplo de R\$ 1.781.800,04 (um milhão, setecentos e oitenta e um mil e oitocentos reais), ou seja, quase dois milhões de “crédito” acumulado.

E como se teria chegado a tão vultoso crédito? Logo, para recomposição do crédito correto, conforme determinado na ordem de serviço, além de se atentar ao período nela determinado, há que se fazer um levantamento desde o início, da origem da acumulação do crédito, para apurar-se a existência de saldo credor ou de imposto a pagar, e que deve ser feita de forma ininterrupta, não podendo haver lacunas no levantamento, sob pena de incorreção e invalidade do levantamento. Salvo, claro, se não houvesse informação disponível ou outro fato que impedisse que o levantamento fosse feito dessa forma, o que não é o caso, como se verá.

De modo que este julgador partiu para o levantamento, da forma como entende que deveria ou poderia ter sido feito pelo autuante, inicialmente esclarecendo-se que se partiu para esse levantamento em função do fato de que, conforme documento Consulta de Livros Fiscais que a esta decisão se anexa, à fl. 291, não houve por parte do contribuinte, como seria sua obrigação, a entrega, em diversos períodos, dos livros fiscais obrigatórios, sobretudo os livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS, além da falta de entrega dos livros Registro de Inventário e de Fitas Memórias Detalhes dos ECFs, frutos de autuações à parte, e que permitiriam a real recomposição completa do movimento do contribuinte.

Pelo documento, vê-se por exemplo que em 2011 só foram entregues os livros fiscais obrigatórios de outubro a dezembro, em 2012 só os livros de maio, agosto, setembro, outubro e dezembro, além de outras lacunas, também nos anos seguintes, fazendo com que seja lícita a recomposição do movimento pelos meios indiciários possíveis, conforme prevê a Lei 6968/96:

**Art. 52.** *O movimento real das saídas tributáveis realizado pelo estabelecimento pertencente a qualquer contribuinte do imposto poderá ser apurado em determinado período, através de levantamento fiscal em que são considerados o valor das mercadorias entradas, o das mercadorias saídas, do estoque inicial e final, as despesas e demais encargos, o lucro do estabelecimento e ainda outros elementos informativos.*

**§1º** *No levantamento fiscal pode ser usado qualquer meio indiciário, como exame físico do estoque de mercadoria e dos custos, despesas, preços unitários, coeficientes médios de lucro bruto, considerando-se como mecanismos de aferição para determinação do valor agregado, os índices de rotatividade e permanência dos estoques na empresa, além da taxa de inflação no exercício fiscalizado, considerando-se a atividade econômica, a localização e a categoria do estabelecimento, conforme dispuser o regulamento.*

Como a Lei remete ao Regulamento, é de bom alvitre citar o RICMS/RN, Decreto 13.640/97, que na prática repete os termos conferidos pela lei à possibilidade do levantamento em comento:

**Art. 360.** *O movimento real das saídas tributáveis realizado pelo estabelecimento pertencente a qualquer contribuinte do imposto poderá ser apurado em determinado período, através de levantamento fiscal em que são considerados o valor das mercadorias entradas, o das mercadorias saídas, do estoque inicial e final, as despesas e demais encargos, o lucro do estabelecimento e ainda outros elementos informativos.*



§ 1º No levantamento fiscal pode ser usado qualquer meio indiciário, como exame físico do estoque de mercadoria e dos custos, despesas, preços unitários, coeficientes médios de lucro bruto, considerando-se como mecanismos de aferição para determinação do valor agregado, os índices de rotatividade e permanência dos estoques na empresa, além da taxa de inflação no exercício fiscalizado, considerando-se a atividade econômica, a localização e a categoria do estabelecimento.

...§ 3º O imposto devido sobre a diferença apurada em levantamento fiscal é calculado e pago à maior alíquota vigente no exercício a que se referir o levantamento.

§ 4º Quando o estabelecimento operar com mercadorias sujeitas a alíquotas internas diferentes, não sendo possível identificar os produtos por espécie, por ocasião do levantamento fiscal, adotar-se-á, para efeito de tributação, a média das alíquotas.

§ 5º O débito do imposto apurado em levantamento fiscal é exigido em auto de infração, com a respectiva multa e demais encargos devidos.

§ 6º O levantamento fiscal referente a um determinado período pode ser renovado sempre que, comprovadamente, forem apurados elementos não considerados quando da sua elaboração:

Esclarece-se que no levantamento feito por este julgador, foi apurado o crédito fiscal correto a que o contribuinte faria jus, tomando-se por base o erro confessado na alíquota de saídas internas, a omissão do débito no lançamento de saídas interestaduais, quando detectadas, e os créditos considerados a que o contribuinte efetivamente faria jus, tudo de acordo com as informações fisco-contábeis prestadas pelo próprio contribuinte, documentalmente comprováveis, sem interrupção nos períodos que levasse a qualquer problema de solução de continuidade, e atentando-se ao período alcançado pela Ordem de Serviço.

Assim, chegou-se a resultados diversos dos apontados, a menor, em relação à diferença verificada pelo autuante, e maior que a verificada ou reconhecida pelo autuado, em seu levantamento, repita-se, desacompanhado de maiores esclarecimentos em relação à sua origem e procedimentos adotados. Atente-se que no levantamento foram atendidas reclamações do contribuinte em sua defesa, de que o auditor "não analisou a escrituração fiscal", levando-se em consideração os créditos corretos a que faria jus caso tivesse havido o lançamento pela alíquota correta, em relação às saídas.

Notou-se também que além do erro confessado, outros equívocos foram constatados e corrigidos de ofício, como por exemplo a falta de lançamento do imposto por saídas interestaduais, como no caso abaixo especificado.

\*OBSERVAÇÃO EM RELAÇÃO À PLANILHA  
AGOSTO/2009:

BC SAÍDAS DECLARADAS:		
PARA O ESTADO:	R\$ 394.609,69	ICMS DEBITADO- ICMS CORRETO
	32.356,06	47.353,16
PARA OUTROS ESTADOS:	R\$ 787.942,60	0,00
		55.155,98

Quanto a esse tipo de operação, além dos elementos acima mencionados, a legislação obriga a requisitos não obedecidos pelo contribuinte, nos seguintes termos, em seção própria do RICMS/RN:

#### **Da Devolução de Mercadoria por Pessoa Obrigada à Emissão de Documentos Fiscais**



**Art. 186.** Nos casos de devolução de mercadoria, total ou parcial, por qualquer motivo, efetuada por contribuinte do imposto, será emitida Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A, com destaque do imposto, para acompanhar a mercadoria devolvida, a qual conterà, além dos demais requisitos, os seguintes: (NR dada pelo Decreto 20.544, de 28/05/2008)

I - a expressão "Mercadoria Recebida pela Nota Fiscal nº \_\_\_\_\_, de \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_, Devolvida por Motivo de \_\_\_\_\_", especificando se a devolução é total ou parcial;

II - destaque do imposto, quando se tratar de mercadoria sujeita à incidência do ICMS;

III - base de cálculo e alíquota idênticas às constantes da nota fiscal que acobertou a operação anterior de recebimento da mercadoria (Convênio ICMS 54/00).

...

**Art. 187.** Na hipótese de devolução de mercadoria cuja entrada tenha ocorrido sem utilização de crédito fiscal pelo receptor, a Nota Fiscal referente a devolução será emitida com destaque do imposto, desde que em valor igual ao lançado no documento originário devendo ser lançada nas colunas "Valor Contábil" e "Outras" - sem débito do imposto.

**Art. 188.** No caso de devolução de mercadorias ou bens adquiridos para uso, consumo ou ativo permanente, já tendo sido paga a diferença de alíquotas, o valor correspondente será recuperado mediante lançamento no quadro "Crédito do Imposto - Estornos de Débitos" do Registro de Apuração do ICMS, pelo valor nominal, com a observação "Diferença de alíquotas - mercadoria devolvida", a menos que o imposto relativo à diferença de alíquotas já tenha sido utilizado como crédito.

**Art. 189.** Na devolução de mercadorias provenientes de outra unidade federada, sujeitas aos regimes de recolhimento do imposto no momento de entrada no território deste Estado, para que ocorra o cancelamento do imposto exigido, o contribuinte deverá apresentar, por ocasião da saída do território do Estado do Rio Grande do Norte: (NR dada pelo Decreto 20.544, de 28/05/2008)

I - (REVOGADO); (Revogado Decreto 23.809, de 23/09/13)

II - na Unidade Regional de Tributação de seu domicílio fiscal:

a) requerimento com solicitação de cancelamento do imposto lançado;

b) cópia das notas fiscais de recebimento e devolução das mercadorias;

c) (REVOGADA). (Revogada pelo Decreto 21.055, de 10/03/2009)

§ 1º Na operação interestadual de devolução, total ou parcial, de mercadoria ou bem, inclusive os recebidos em transferência, aplicar-se-á a mesma base de cálculo e a mesma alíquota constantes no documento fiscal que acobertou a operação original de recebimento da mercadoria ou do bem (Conv. ICMS 54/00). (§ 1º AC pelo Decreto 20.544, de 28/05/2008)

§ 2º O contribuinte conservará em seu poder por cinco anos, para exibição ao Fisco, os originais dos documentos de que trata a alínea "b" do inciso II do caput deste artigo, sem prejuízo de outras exigências contidas na legislação. (NR dada pelo Decreto 21.090, de 1º/04/2009)

§ 3º O cancelamento do imposto exigido na operação de entrada a que se refere o caput deste artigo, somente ocorrerá mediante apresentação à Unidade Regional de Tributação do domicílio do contribuinte, de cópia autenticada da página do livro de



*Registro de Entradas escriturado pelo fornecedor das mercadorias, onde conste o registro da nota fiscal de devolução emitida, além dos documentos referidos nas alíneas 'a' e 'b', do inciso II, do caput deste artigo. (NR dada pelo Decreto 23.809, de 23/09/13)*

**§ 4º** *No caso de o fornecedor, destinatário da mercadoria devolvida, mencionado no § 3º deste artigo, estar obrigado à EFD, a comprovação da operação, para fins de cancelamento do Imposto, dar-se-á através do livro de Registro de Entradas escriturado no arquivo da EFD da competência da devolução. (AC pelo Decreto 23.809, de 23/09/13)*

**§ 5º** *Para fins de instrução do requerimento previsto no inciso II, 'a', do caput deste artigo, caso a devolução da mercadoria tenha sido efetuada por transportadora, o contribuinte deverá: (AC pelo Decreto 23.809, de 23/09/13)*

**I** - *anexar uma cópia do Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico (DACTE); e*

**II** - *indicar a respectiva chave do CT-e, nos caso de pedido formalizado por meio da UVT.*

**§ 6º** *Na hipótese de dúvida quanto à operação, o Fisco poderá exigir a apresentação de outros elementos para a cabal comprovação da devolução da mercadoria. (AC pelo Decreto 23.809, de 23/09/13)*

Esclarece-se que o contribuinte aparentemente silenciou, não fazendo menção em sua defesa, a tal omissão. Verifica-se, no entanto, que às fls. 124 e 125 constam as NFs números 116 e 117, com suposta devolução de bens, sem destaque algum do imposto, ou cópia da NF de origem do bem devolvido, nem mesmo registro da suposta entrada de tal bem no estabelecimento, ficando prejudicado o lançamento, em relação às obrigações não cumpridas, sobretudo quanto à falta de cópia do documento original e do registro da entrada, proveniência do bem, para que pudesse ser verificado o regime tributário da entrada, entre outros elementos, ficando prejudicada a defesa da autuada nesse aspecto, notadamente pela omissão na peça defensiva e nos procedimentos, em relação às obrigações regulamentares não atendidas.

Quanto ao levantamento realizado, em substituição aos elaborados pelo autuante e pelo autuado, esclarece-se ainda que foram apurados e elencados os seguintes elementos, conforme discriminação nas colunas:

- 1- *Referência* – período analisado.
- 2- *Folha* – folhas dos autos onde estão os documentos informados pelo contribuinte;
- 3- *Saldo Credor do Período Anterior*- saldo credor, quando existente;
- 4- *Base de Cálculo das Entradas*- Valor das entradas para fins de creditamento do ICMS;
- 5- *ICMS Creditado*- Imposto creditado (a que faz jus) pelo contribuinte;
- 6 - *Base de Cálculo das Saídas*- Saídas tributáveis declaradas;
- 6- *ICMS Debitado*- Imposto debitado pelo contribuinte (7% - sete por cento), na maioria das operações;
- 7- *ICMS Débito Correto* – Imposto correto que deveria ter sido debitado, de 12% doze por cento, nas saídas internas;
- 8- *Saldo Credor a Transportar* – Saldo credor, quando existente;
- 9- *ICMS a Recolher* – Imposto a ser recolhido, quando devido, após apuração correta;
- 10- *Multa*- Multa regulamentar pela falta de recolhimento do imposto, quando devido;
- 11- *Total a Recolher* – Imposto e multa devidos, após refazimento da apuração.



Assim, ressaltando-se e reafirmando-se que não foi possível um perfeito levantamento real das operações, devido às próprias omissões legais do contribuinte em suas operações, seja nos documentos fiscais (memória fita-detalhe, entre outros), ou nos livros contábeis e fiscais obrigatórios, também não entregues em sua plenitude pelo contribuinte, ficando prejudicadas suas alegações, e justificado o levantamento, repita-se, feito todo com base nas próprias informações prestadas ao Fisco pelo contribuinte, sobretudo GIMs e livros fiscais, quando disponíveis, de todo o período, ininterrupto, das operações, conforme levantamento anexado às fls. 312 e 313 dos autos, e documentos, notadamente GIMs, juntados às fl. 292 e seguintes.

#### DA OCORRÊNCIA 02

Na segunda ocorrência, foi o contribuinte autuado sob acusação de ter “lançado na competência 02/2010 créditos fiscais, na rubrica outros créditos, sem origem comprovada, caracterizando crédito indevido do ICMS”, segundo demonstrativo de fl. 26 dos autos.

O contribuinte se defende acusando o autuante de “falta de zelo”, porque o valor se refere a “crédito transferido da nossa Matriz, conforme consta em nossos registros fiscais bem como na própria GIM”. Realmente, a descrição da ocorrência talvez pudesse ser aprimorada, pois verificando a referida GIM, de fevereiro de 2010, documento de fls. 37 e 38, constata-se que não se trata de lançamento na coluna outros créditos, “sem origem comprovada”, o que dá a entender que não teria sido especificada a origem, quando na realidade o item I, que detalha o lançamento, especifica que trata-se de “ICMS s/NFES Tansf Matriz”.

Como o próprio contribuinte reafirma em sua defesa que o crédito provém de transferência da matriz, resta-nos ver o que reza a legislação, no caso o RICMS/RN, a respeito.

**Art. 106-A.** *Poderão ser compensados os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado. (Artigo 106-A acrescentado pelo Decreto 18.149, de 23/03/2005)*

**§ 1º** *Para utilizar a compensação prevista no caput, o recolhimento deverá ser centralizado em um dos estabelecimentos.*

**§ 2º** *O contribuinte deverá comunicar a opção pela sistemática estabelecida neste artigo, por escrito, à Unidade Regional de Tributação – URT de seu domicílio fiscal, indicando o estabelecimento centralizador responsável pela compensação de créditos e débitos, bem como a relação de todos os estabelecimentos envolvido nesta sistemática de compensação.*

**§ 3º** *A comunicação prevista no §2º, deverá ser transcrita no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de todos os estabelecimentos relacionados.*

**§ 4º** *Para efeito de transferência dos débitos ou créditos de que trata este artigo, cada estabelecimento deverá apurar o imposto relativo às operações ou prestações que realizar e transferir o saldo para o estabelecimento centralizador.*

**§ 5º** *A transferência do saldo credor ou devedor será feita mediante emissão de nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário do crédito ou do débito, na qual será indicado o valor do saldo a ser transferido, a data e uma das expressões: “Transferência de Saldo Credor” ou “Transferência de Saldo Devedor”, conforme o caso.*



**§ 6º** *A Nota Fiscal será lançada no Livro Registro de Apuração do ICMS da seguinte forma:*

*I – pelo remetente:*

**a)** *a débito, no item “Outros Débitos”, na hipótese de transferência de saldo credor, com a anotação da expressão “Transferência de Saldo Credor”;*

**b)** *a crédito, no item “Outros Créditos”, na hipótese de transferência de saldo devedor, com a anotação da expressão “Transferência de Saldo Devedor”;*

*II – pelo destinatário:*

**a)** *a crédito, no item “Outros Créditos”, na hipótese de recebimento de saldo credor, com a anotação da expressão “Transferência de Saldo Credor”;*

**b)** *a débito, no item “Outros Débitos”, na hipótese de recebimento de saldo devedor, com a anotação da expressão “Transferência de Saldo Devedor”.*

**§ 7º** *O disposto no caput deste artigo somente se aplica aos estabelecimentos do contribuinte que estiverem sujeitos ao mesmo regime de apuração. (NR dada pelo Decreto 23.809, de 23/09/13)*

De tal modo que se entende que é possível a transferência de créditos entre estabelecimentos do mesmo proprietário, operação que no entanto é sujeita a algumas regras. Inicialmente, verifica-se que deve a escrituração então ser centralizada em um dos estabelecimentos, normalmente na matriz (§ 1º), devendo tal sistemática ser previamente comunicada e autorizada pelo Fisco, como registro no livro próprio (§§ 2º e 3º), devendo ainda ser apurado o imposto relativo às operações ou prestações que forem realizadas, com a transferência do saldo para o estabelecimento centralizador (§ 4º), obrigações que entende-se não cumpridas pelo estabelecimento autuado.

E por fim, conforme asseverado pelo autuante em sua contestação à impugnação, o § 7º estipula uma condição para que possa haver a transferência prevista no caput do artigo: que os estabelecimentos estejam sujeitos ao mesmo regime de apuração do imposto. Conforme se pode ver pelo documento Consulta a Cadastro do estabelecimento matriz, de fls. 288 e seguintes, à fl. 299 consta que a matriz é sujeita a um regime de apuração diferenciado, em função da concessão do benefício fiscal do PROADI – programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial.

O que não é o caso da autuada, que não poderia assim ter se valido da transferência do suposto crédito, pelas diversas razões acima elencadas, razão assistindo ao autuante nesse quesito, mantendo-se a procedência da ocorrência.

### DA OCORRÊNCIA 03

Quanto à terceira ocorrência, foi o contribuinte autuado pela eventual falta de apresentação do livro Registro de Inventário referente aos exercícios de 2010, 2011 e 2013. O contribuinte silencia sobre a acusação, o que para o autuante equivale a uma confissão tácita a ocorrência. Realmente, o relatório Consulta de Livros Fiscais anexado (fl. 291) revela que não houve a entrega dos referidos livros em 2010 e 2011.

Já com relação ao exercício de 2013, no entanto, em atenção ao princípio da busca da verdade material, verificou este julgador que consta como entregue, em 14/03/2014, no prazo devido, o Livro Registro de Inventário com as mercadorias inventariadas na data de 31/12/2013, conforme documento que a esta decisão se anexa (fl. 314), devendo então ser retirada da ocorrência a multa relativa a essa falta de entrega, evento que não se caracterizou.



#### DA OCORRÊNCIA 04

Com relação à quarta ocorrência, versa esta sobre suposta falta de apresentação da MFD-memória de Fita Detalhe, de Equipamentos Emissores de Cupons Fiscais (ECFs) referente ao período de 04/2009 a 12/2013. O contribuinte reconhece que “por motivos técnicos não conseguimos emitir os referidos arquivos magnéticos”, mas entende que a solicitação na intimação teria sido suprida com a disponibilização das “fitas detalhes da redução Z de todo o período solicitado, bem como os mapas resumos ECF”, e que segundo afirma, o autuante “teria se negado a receber”.

Tratam-se de documentos distintos, pois enquanto a Memória Fita Detalhe especifica todos os itens vendidos, o que permitiria a recomposição fidedigna do movimento das máquinas, no caso as ECFs números EP 040810000000007322 e EP 0410100000000021462, os mapas resumos e “redução Z” informam apenas o resumo do movimento em determinado período, não permitindo a real recomposição, ficando prejudicados os argumentos da defesa, nesse aspecto. Pelo que, devemos analisar a legislação a respeito, também no Regulamento do ICMS no RN, Decreto 13.640/97:

**Art. 830-O.** *O ECF com Memória de Fita-detalle deve observar os seguintes requisitos: (AC pelo Decreto 21.036, de 27/02/2009)*

...

**V-** *as informações impressas na Redução Z devem permitir a recuperação de:*

**a)** *todos os registros dos documentos emitidos e destinados aos registros de operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviço, dispensada a descrição da mercadoria ou do serviço registrados;*

**b)** *valores acumulados no Contador de Ordem de Operação e no Contador Geral de Operação Não-Fiscal para os demais documentos fiscais, com respectivas denominação, data e hora de emissão;*

**c)** *valores acumulados no Contador de Ordem de Operação e no Contador Geral de Operação Não-Fiscal ou Contador Geral de Relatório Gerencial para os documentos não-fiscais, com respectiva denominação;*

**§ 1º** *O número de série da Memória de Fita-detalle deverá ter no máximo 20 (vinte) caracteres.*

**§ 2º** *A gravação dos registros na Memória de Fita-detalle deve preceder a finalização da impressão do respectivo documento. (AC pelo Decreto 21.036, de 27/02/2009)*

**§ 3º** *Ocorrendo dano irrecuperável ou esgotamento da capacidade de armazenamento da Memória de Fita-detalle serão observadas as seguintes condições e procedimentos (Conv. ICMS 85/01 e 29/07): (AC pelo Decreto 21.851, de 24/08/2010)*

**I-** *somente em Modo de Intervenção Técnica, os recursos poderão ser substituídos;*

**II-** *deverá ser apresentada ao fisco, uma leitura completa da MFD;*

**III-** *o contribuinte deverá manter a MFD em seu poder pelo prazo de cinco anos, contados a partir da data de gravação da última redução “Z” e apresentá-la ao fisco quando solicitado.*

Quanto à penalidade pela falta de apresentação dos documentos solicitados, também não pode haver dúvidas, quanto à legislação aplicável:

**Art. 340.** *São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:*

...



**VIII- relativas a equipamentos de controle fiscal e automação comercial: (NR pelo Decreto 18.155, de 30/03/2005)**

...

**g) deixar de arquivar em ordem cronológica, extraviar, perder, inutilizar, manter fora do estabelecimento ou não apresentar à repartição fiscal, quando solicitado, as reduções "Z" e leituras de memória fiscal mensais, de todos os equipamentos autorizados: com Reais, por redução ou por leitura de memória fiscal mensal; (NR pelo Decreto 18.155, de 30/03/2005)**

Ou seja, como se vê e mencionado acima, entende-se que a emissão de fita-detalle é obrigatória, sendo este o documento que permite "a recuperação de todos os registros das operações realizadas", segundo alínea "a" do inciso V do art. 830-O em comento, devendo ser apresentada ao Fisco "uma leitura completa da MFD", conforme inciso II do § 3º do mesmo artigo, não cabendo então dúvida a respeito da obrigatoriedade do cumprimento da obrigação, não sendo suprida sua falta de apresentação por outros documentos, como pretendido pelo contribuinte, razão pela qual a legislação prevê multa específica para o fato em análise.

De modo que ao fim, com as correções em função das ponderações mencionadas e dos eventos acima verificados, entende-se que assim deve ficar o Resumo das ocorrências, em substituição ao documento de fl. 21 dos autos:

#### RESUMO DAS OCORRÊNCIAS FISCAIS-AUTO DE INFRAÇÃO

Item	Ocorrência	Período	ICMS	Multa	Total
1	Utilização de 7% sobre saídas internas de produtos, quando art. 87, inc. XXVI do RICMS prevê 12%	08/5/2009 a 30/09/2013	1.698.815,34	1.698.815,34	3.397.630,68
2	Uso de crédito fiscal indevido, diminuindo ICMS a pagar	02/2010	38.260,33	38.260,33	76.520,66
3	Falta de apresentação do Livro Registro de Inventário	2010 e 2011	0,00	200,00	200,00
4	Falta de apresentação da MDF-Memória Fita Detalle	De 4/2009 a 12/2010	0,00	5.400,00	5.400,00
TOTAL			1.737.075,67	1.742.675,67	3.479.751,34

#### DA DECISÃO

Pelo acima exposto e por mais que do processo consta, **JULGO PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração lavrado contra M & M INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA LTDA., para impor à autuada a penalidade de multa de R\$ 1.742.675,67 (um milhão, setecentos e quarenta e dois mil, seiscentos e setenta e cinco reais e sessenta e

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



sete centavos), além do ICMS devido, de R\$ 1.737.075,67 (um milhão, setecentos e trinta e sete mil e setenta e cinco reais e sessenta e sete centavos), totalizando o montante de R\$ 3.479.751,34 (três milhões, quatrocentos e setenta e nove mil, setecentos e cinquenta e um reais e trinta e quatro 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, 31 de março de 2015.

Sílvio Amorim de Barros

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