



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
Conselho de Recursos Tributários - CRT  
1ª. Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº 338 /2009 - 53ª. SESSÃO EXTRAORDINÁRIA DE: 27/05/ 2009  
PROCESSO Nº 1/3762/2007 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2007.07813-9  
RECORRENTE: MERCADINHO E FRIGORÍFICO O CARLINHO LTDA  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª. INSTÂNCIA.  
AUTUANTES: ANA PAULA BEZERRA PINHEIRO  
RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO  
REVISOR: *Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza*

**EMENTA: SNVD/ECF** - Cupom "Fiscal" emitido por equipamento não autorizado. Ilícito tributário. Indício - Omissão de Receitas/Tributação Normal. - Infração detectada através da campanha institucional "**SUA NOTA VALE DINHEIRO**" 1. O fato em relevo conduz à convicção do cometimento da infração tributária (omissão de receitas), embora sendo esta prática de difícil constatação direta, fora indiretamente demonstrada, alcançando as mercadorias sujeitas à tributação normal, por exclusão das registradas sob a sistemática de substituição tributária, isentas e não-tributadas.. 2. Emprego de critério técnico, objetivo, realizado de modo exaustivo, desde a verificação do **Grande Total do ECF** (um acumulador irreversível residente no ECF, destinado ao registro de toda operação sujeita ao ICMS) e sua correspondente **decodificação**, aliada ao exame das entradas escrituradas na coluna "*Outras*" possibilitando estabelecer a projeção do percentual que fixou o montante da **omissão de receitas**. 3. Recurso voluntário conhecido e improvido. Preliminar de Nulidade rejeitada, por unanimidade de votos. Auto de Infração julgado **parcialmente procedente**, por unanimidade de votos, conforme o art. 92, § 8º da Lei nº 12.670/96 c/c os arts. 381, § 1º ao 3º e o art. 827, § 8º do Decreto nº 24.569/97 - RICMS. Confirmada a decisão exarada em 1ª instância, conforme *Parecer* adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado-PGE. 4. Penalidade: Art. 123, III, "b" da Lei nº 12.670/96 c/ NR dada pela Lei nº 13.418/2003.

## RELATÓRIO

O presente processo administrativo tributário (PAT) assinala em sua peça essencial - *Auto de Infração* - A I - o cometimento da prática infracional denominada omissão de receitas (de vendas) relativas a **mercadorias sujeitas à tributação normal**, através/quando da utilização de *Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal* - ECF's - não autorizados (à respectiva emissão), sendo este o móvel da respectiva lavratura.

Descreve a autuante, nas "*Informações Complementares ao Auto de Infração*", de modo mui circunstanciado, o fato e a respectiva legislação aplicável, inclusive a sanção cabível.

Calha considerar que as provas indiciárias contidas nos autos ou neste PAT é originário do 'processo' (CATRI nº 284/2007), embasado no recebimento de 'cupons fiscais' (sic!) recepcionados na campanha institucional "**Sua Nota Vale Dinheiro**", promovida pela *Secretaria da Fazenda* - SEFAZ.

No transcorrer do procedimento de fiscalização, a recorrente embora fosse regularmente intimada para, na forma da legislação, para apresentar esclarecimentos acerca da emissão dos respectivos cupons "fiscais" quedou-se inerte, não o fazendo de algum modo.

Em relação às disposições legais que embasaram a autuação, considerou infringido o art. 92, § 8o. da Lei nº 12.670/96, sugerindo a aplicação da penalidade [art. 123, III, "b" da Lei do ICMS nº. 12.670, de 1996], sob a nova redação dada pela Lei nº. 13.418, de 2003.

Intimada no próprio AI em proceder ao recolhimento do crédito lançado ou, no prazo estabelecido, apresentar impugnação/defesa, manifestou-se contrariamente ao lançamento impugnado-o, em 1ª. Instância, sob a vertente da nulidade, a qual, resultando rejeitada e, decidido em mérito pela procedência da autuação, interpôs, por conseguinte, o *recurso voluntário*.

O Parecer da Consultoria Tributária adotado pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado sugeriu o conhecimento do recurso voluntário e seu não provimento, para manter a decisão singular recorrida.

É o breve relatório.

### VOTO DO RELATOR

Discute-se nos autos deste processo (administrativo tributário) a acusação fiscal tipificada como **omissão de receitas**, relativa às vendas com mercadorias **sujeitas ao regime normal de recolhimento**, no montante de R\$ 610.277,14 e com registros obtidos através de dados - Grande Total - colhidos através de dois *equipamentos emissores de cupom fiscais* - ECF's - os quais, operavam na emissão de documentos, quando e a rigor, não estavam, na forma da legislação de regência, autorizados a esse mister.

Tais ECF's foram plenamente identificados pelos n° de fabricação **513100** e **521046**, marca e modelo (*Yanco/ECF-MR 6000 Plus*), os quais, conforme as "Informações Complementares ao AI", funcionavam na frente da loja, como Caixa do estabelecimento.

É de meridiano conhecimento que "**O uso de será autorizado pelo CEXAT da circunscrição fiscal do contribuinte, mediante preenchimento do formulário "pedido de uso ou cessação de uso de equipamento emissor de cupom fiscal"** (...)", é a expressão contida no Regulamento ICMS (art. 381 do Decreto n° 24.569/97- RICMS).

Foi desatendida a formalidade regulamentar essencial, demonstrada pela ausência de assentamento, inclusive, no livro de *Registro de Ocorrências (RUDFTO)* onde o único registro anotado e constante é da autorização de um outro

equipamento sob o **nº de fabricação 500280** (marca Yanco, modelo ECF-MR 6000 Plus) que nem ao menos se encontrava no estabelecimento e que, segundo informação de um dos sócios da empresa, “apresentara defeito”, sem mais condições de funcionamento.

Também para fazer face a escusa ou argumento acima evocado, correto seria comprovar tal fato com a apresentação do *Pedido de Cessação de Uso* do equipamento. Aduz-se que poderia ter sido informado qual a empresa credenciada a proceder a intervenção (técnica) no ECF.

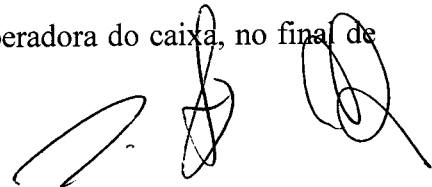
Quanto aos equipamentos em operação e não autorizados, devidamente identificados, quando da verificação pela autuante, em pesquisa e rastreamento em sistema de registro de controle de dados, de âmbito interno e institucional, restou verificado (e comprovado) que tais os referidos equipamentos em uso indevido tinha sido, de antanho, autorizados para outra empresa (LC Tratores e Peças Ltda.) a qual, por sinal, já se encontra até **excluída** do *Cadastro Geral da Fazenda – CGF*.

### ASPECTOS RELEVANTES

Dá-se relevância também ao fato de que a empresa recorrente fora intimada, em mais de uma oportunidade, a apresentar, no prazo legal, os livros fiscais [*de Saídas, de Apuração do ICMS e de Registro de Ocorrências*], reduções “Z”, leituras da memória fiscal emitidas no final de cada período de apuração.

Sem lograr resposta, dois aspectos relevantes no contexto do encargo do ônus da prova são evidentes, a saber:

1. A **confissão** do sócio da empresa recorrente, Carlos André de Melo, confirmando a utilização de ECF's sem a devida autorização do Fisco, há pelo menos dois anos, sendo este o motivo do não atendimento à *Intimação* para apresentar as reduções “Z” e as leituras da memória fiscal dos equipamentos, alegando não ter arquivado nenhuma delas, vez que utilizava o equipamento como máquina calculadora de modo a facilitar a prestação de contas com a operadora do caixa, no final de cada dia;



2. A consulta ao sistema corporativo ECF comprovando que o equipamento nº 521046 (em uso no estabelecimento autuado) experimentara intervenção nº 000135/23, em 04/07/2002, pela credenciada *Swedata Comércio e Serviço* para a empresa **LC Tratores Peças e Serviços Ltda.**, baixada de ofício pelo Ato nº 017/2002 em 11/04/2002 e excluída do CGF em 11/04/2007; e quanto ao ECF de nº 513100, não haver nenhum registro em sistema de controle da SEFAZ.

### DA TÉCNICA DE AUDITORIA FISCAL

Merece destaque/realce a metodologia empregada pela agente do Fisco, servindo sua adoção de critério a ser utilizado, de modo uniforme, por quantos estejam atuando e autuando, no exercício de atividade de auditoria vinculados ao Coordenador da Campanha institucional **“Sua Nota Vale Dinheiro.”**a quem daremos ciência deste julgamento, mediante cópia da respectiva *Resolução*.

Descreveu a autuante:

**“Quando organizamos as cópias dos cupons fiscais enviados [...] de forma ascendente de data de emissão, constatamos que o Grande Total, impresso de forma codificada no final dos respectivos cupons, acumulava o valor das vendas também de forma crescente. Também conhecido por **Totalizador Geral**, o Grande Total é um acumulador irreversível residente no ECF, destinado à acumulação de todo o registro de operação sujeita ao ICMS, até atingir a capacidade máxima, quando então a sequência é reiniciada automaticamente, vedada a acumulação de valor líquido resultante de soma algébrica, com capacidade mínima de 12 dígitos em se tratando de EFC-MR e de 16 dígitos nos demais casos”<sup>1</sup>.**

Ora, a SEFAZ não dispunha de todos os documentos emitidos pelos referidos ECF's mas mui diligentemente, sabia a auditora fiscal autuante que, no intervalo entre um cupom e outro de que tenha posse, foram emitidos muito mais.

---

1 V. art. 417, IV do Decreto nº 24.569/97 – RICMS.

Entretanto, os registros ficaram acumulados e residentes na memória (no Grande Total) do equipamento e, neste caso, o que fazer, senão **decodificar o Totalizador Geral** dos referidos equipamentos, segundo os critérios fornecidos pelo fabricante – YANCO -, na forma abaixo delineada:

:	=	@	#	\$	%	&	*	+	,
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9

Exemplificando, eis didática demonstração, para claro e preciso entendimento sobre o movimento relativo ao equipamento emissor de cupom fiscal nº 513100:

DATA DA EMISSÃO	GT CODIFICADO	GT DECODIFICADO
11/06/05	&\$%%@\$+	64 552,41
06/09/06	#%:, =:&:	35 910,60
16/09/06	#, :&=,@*	39 619,27

YANCO ECF-MR 513100

Rigorosamente não se pode mesmo qualificar os *cupons* emitidos pelos equipamentos em relevo, como “cupons **fiscais**”, na verdadeira acepção da palavra:

a) a uma porque os EFC's emitentes não foram autorizados pelo Fisco, à luz do § 4º do art. 381 do RICMS;

b) a duas porque também tais documentos eram impróprios para registrar as operações de vendas de mercadorias. Tanto é vero que não fora apresentada nenhuma fita detalhe referente aos aludidos equipamentos e, por via de consequência, nada resultou recolhido, relativo a essas vendas, como ICMS regularmente apurado.

### DA CARACTERIZAÇÃO DA OMISSÃO DE RECEITA

Pode-se cogitar, sem sombra de dúvida, que ocorreu **omissão de receitas** e, para chegar ao montante desta, bastante e suficiente é decodificar o GT do último cupom emitido, de cada equipamento não autorizado, enviado pela Campanha “*Sua Nota Vale Dinheiro*”.

Fora essa a acertada metodologia empregada pela autuante, cujos dados, para melhor entendimento, vai abaixo demonstrado:

ECF nº de fabricação	Data da emissão do último cupom	GT CODIFICADO	GT DECODIFICADO
513100	16/09/08	#,:& =,@*	390 619,27
521046	06/07/08	%,+%*%*&=	548 557,61
Total			939 176,88

Na adoção da metodologia acertadamente empregada pela autuante a omissão de receitas corresponde a R\$ 939.176,88 e, deste montante, considerou que 35,02% corresponde a omissão de receitas de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, isentas e não tributadas (que equivale a R\$ 328.899,74 do montante) haja vista que a recorrente e autuada exerce a atividade de comércio varejista de carnes e produtos de mercearia, sendo a diferença de tal montante (R\$ 610.277,14), mercadorias sujeitas a tributação normal, servindo-se então como indicativo da base de cálculo da autuação dos presentes autos.

Torna-se pertinente esclarecer como a autuante chegou a este valor pela exclusão do percentual (35,02%) de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, isto é, somando todas as entradas escrituradas na coluna "Outras" em 2005 e 2006 e dividindo este valor pelo total das entradas neste mesmo período, repercutindo em autuação que fora objeto de constituição d'outro processo já julgado nesta mesma Câmara de Julgamento.

**Oportuno ressaltar que esta projeção não poderia ser efetuado com os valores de saídas por absoluta ausência de dados do respectivo período para tal levantamento (projeção).**

### **QUANTO ÀS RAZÕES RECURSAIS**

No recurso voluntário interposto não há, em face da técnica fiscal empregada, nada contraposto, sobretudo quanto à matéria de mérito. Todas as razões recursais cingem-se unicamente ao pleito que tenciona ver declarada a nulidade processual, alinhadas nas premissas abaixo delineadas:

**a)** o auto de infração é nulo, uma vez que o autuante não dispunha de autorização para a prática do referido ato;

**b)** o agente do fisco excedeu o limite estabelecido na ordem de serviço no qual eleger o motivo da fiscalização como: verificação de irregularidade em documento fiscal, através de uma diligência fiscal específica e não uma auditoria ampla;

**c)** o autuante lavrou contra a recorrente um auto de infração cujo motivo não diz respeito aquele objeto da diligência específica para a execução da qual fora designada;

**d)** a ação fiscal é nula em razão de que seu reinício se deu por meio de ato imotivado; e

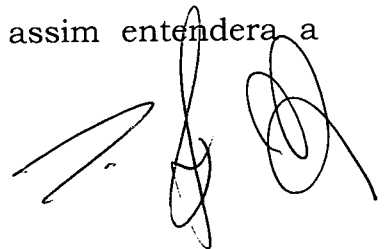
**e)** as ordens de serviço não foram assinadas por autoridade competente – o Orientador da Célula de Auditoria e sim pela própria Supervisora indicada nas ordens de serviço.

Em relação a letra “a”:

Examinando os autos, não há como inferir que o autuante não dispunha de autorização para a prática do ato, pois estar autorizado e, por extensão, ter sido designado ao procedimento e estar munido da necessária *Ordem de Serviço* que é o ato designatório que credencia o agente do fisco ao exercício específico da atividade nos limites neste esquadrinhado, sendo o ato identificado, inclusive, sob o nº de ordem respectivo, estando em cópia na instrução processual, nos autos.

Em relação a letra “b” e “c”:

Também do exame dos autos, não há como se inferir de que o autuante tenha excedido o limite estabelecido na suscitada *Ordem de Serviço* na qual o motivo assinalado é a “verificação de irregularidade em documento fiscal”, através de uma diligência fiscal específica e não uma auditoria ampla, como assim entendera a recorrente.



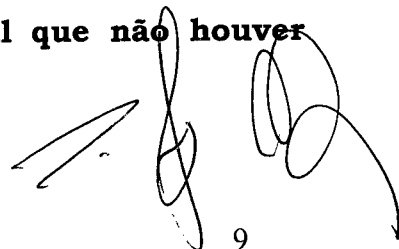


A considerar que na modalidade de ação fiscal denominada *diligência fiscal específica*, reserva-se, em princípio, o agente do fisco em lançar apenas crédito tributário decorrente de infrações relacionadas aos motivos que derem origem à ação fiscal. Entretanto, nos termos do § 4º do art. 2º da *Instrução Normativa nº 07/2004*, excetua-se a restrição, na ampliação de poderes quando o procedimento é instaurado sob contribuinte enquadrado como Empresa de Pequeno Porte – EPP – (como é o caso dos autos), restando autorizada a constituição de “qualquer crédito tributário decorrente de irregularidade ocorrida no período consignado” como assinala a IN nº 07/2004;

Em relação a letra “d” e “e”:

Afastamos a pretensão nulificadora, em vista que não há previsão legal que torne obrigatório expor ao contribuinte as razões que conduziram ao reinício de fiscalização, atividade ínsita ao órgão fazendário, sendo o ato que determinar reiniciar de natureza *interna corporis*, submetido ao exame de conveniência e oportunidade pretendidos pela Administração Pública, conforme o art. 4º da *Instrução Normativa nº 07/2004*. Expressa disposição advinda da Lei nº 13.537/2004 alterou dispositivo correspondente da Lei nº 12.670/97 que vigora com a seguinte redação: “§ 3º Esgotado o prazo referido no § 2º deste artigo, sem que o sujeito passivo seja cientificado da conclusão dos trabalhos, poderá ser emitido novo ato designatório para continuidade da ação fiscal.”

Demais disso, o § 8º do art. 53 do Decreto nº 25.468/97 reproduzindo comando legal estatuído no § 4º do art. 32 da Lei nº 12.732/97 determinava a repercussão de decisão declaratória – de nulidade – ao Princípio do Prejuízo, quando assinalou: **Não será declarada a nulidade de ato processual que não houver influído na apuração dos fatos.”**



9

À vista de toda instrução probatória e a **confissão do sócio da empresa**, prova insofismável, de que utilizava sem a devida autorização do fisco os equipamentos identificados, observada a inobservado comando insculpido no § 4º do art. 381 do RICMS de que:

**“Art. 381.**

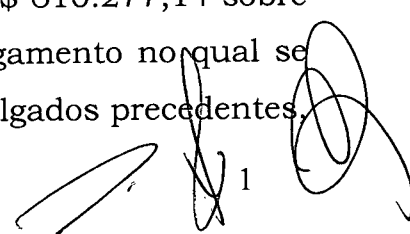
...

**§ 4º.** O ECF somente poderá ser utilizado após o deferimento do pedido e lavratura do termo de ocorrência no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, pela fiscalização...”

Dissera a autuante nas *Informações Complementares ao Auto de Infração*, às fls. 07:

**“Encontramos o montante das omissões de receitas no montante de R\$ 939.176,88. Desse montante, 64,98 correspondente a omissão de receitas de mercadorias sujeitas a tributação normal, totalizando o valor de R\$ 610.277,14 [...] Encontramos o percentual da omissão de receitas das mercadorias sujeitas a tributação normal, deduzindo do total de omissão de saídas, o total de omissão de saídas de mercadorias isentas, não tributadas e sujeitas ao regime de substituição tributária nos exercícios de 2005 e 2006, conforme planilha demonstrativa em anexo. É pertinente esclarecer que chegamos ao percentual de 35,02 % de saídas sujeitas ao regime de substituição tributária, somando todas as entradas escrituradas na coluna “Outras” em 2005 e 2006 e dividindo este valor pelo total de entradas neste mesmo período. Não fizemos essa projeção com os mesmos valores de saídas, pois não tínhamos todos os dados desse período para fazer tal projeção”.**

Pelo esboço delineado na ação fiscal, excluindo-se o que fora objeto de autuação relativa a omissão de receitas decorrente de operações sujeitas ao regime de substituição tributária, o diferencial desta é inerente às mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, em base de cálculo que monta a R\$ 610.277,14 sobre o qual aplicar-se-á a alíquota correspondente ao regime de pagamento no qual se encontrava enquadrado o contribuinte, - EPP -, pelos diversos julgados precedentes.



1

à unanimidade desta E. Câmara de Julgamento, com assentimento do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, adicionando-se ao crédito tributário a **multa penal** fixada na legislação.

Do exposto e à vista do gravame instituído em Lei – nº 12.670/96 - com lustrro no art. 123, III, “b”, com nova redação dada pela Lei nº 13.418, de 2003, temos:

**PENALIDADE APLICÁVEL**

“Art. 123.

...  
III -

...  
b) deixar de emitir documento fiscal: multa equivalente a 30% do valor da operação ou prestação .”

**Pelo Exposto, voto p**elo conhecimento do recurso voluntário **negando-lhe** provimento, para, após **afastar a preliminar de nulidade** processual suscitada, no mérito, reformar, em parte, a decisão condenatória – *procedência* -, exarada em 1ª. Instância, julgando parcialmente procedente a acusação fiscal, nos termos da manifestação oral do representante da d. Procuradoria Geral do Estado, que promoveu retificação no *Parecer da Consultoria Tributária*, oralmente, em Sessão.

É o voto.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Base de Cálculo.....R\$ 610.277,14

ICMS (5 % EPP).....R\$ 30.513,85

Multa (30 %).....R\$  
183.083,13

**DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos em que é recorrente **Mercadinho e Frigorífico o Carlinho Ltda.**, e recorrida **Celula de Julgamento de 1ª Instância**,

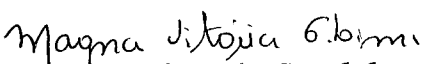
**RESOLVEM** os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por **unanimidade** de votos, **conhecer** do recurso voluntário, **negar-lhe** provimento, para, após **afastar**, por **unanimidade** de votos a **preliminar de nulidade** processual suscitada, no mérito, também por **unanimidade** de votos, reformar em parte, a decisão condenatória - *procedência* -, julgando **parcialmente procedente** a acusação fiscal, nos termos do voto do Conselheiro Relator e da manifestação oral em sessão, do representante da douta *Procuradoria Geral do Estado*.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos *02* de *06* de 2009.

  
**Dulcimeire Pereira Gomes**  
PRESIDENTE DA CÂMARA

  
**Alfredo Rogério Gomes de Brito**  
CONSELHEIRO RELATOR

  
**Maria Elineide Silva e Souza**  
CONSELHEIRA

  
**Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins**  
CONSELHEIRO

  
**José Sidney Valente Lima**  
CONSELHEIRO

PRESENTE:

**Matteus Viana Neto**  
PROCURADOR DO ESTADO

**Vito Simon de Moraes**  
CONSULTOR TRIBUTÁRIO

  
**Cid Marconi Gurgel de Souza**  
CONSELHEIRO- Revisor

  
**João Fernandes Fontenelle**  
CONSELHEIRO

**Jannine Gonçalves Feitosa**  
CONSELHEIRA

**Vito Simon de Moraes**  
CONSULTOR TRIBUTÁRIO