



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO nº 0 16/04 2010

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

145ª Sessão Ordinária de 07/08/2009

Processo de Recurso nº 1/3080/2005

Auto de Infração nº 1/200509135


Autuantes: Ricardo Célio Lima - mat. 104053-1-9 e Antônio Sampaio Filho - mat. 037994-1-7

Recorrente: COMERCIAL DE MIUDEZAS FREITAS LTDA

Recorrido: Célula de Julgamento em Primeira Instância


Cons. Relator designado: José Rômulo da Silva

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Entrega da Documentação da qual resultou a autuação (§ 1º do art. 828 do RICMS). Não se qualifica como *requisito*, *pressuposto* ou *condição* de existência, validade e eficácia do ato administrativo do qual o lançamento é espécie. Trata-se, na verdade, de mera formalidade sem qualquer repercussão no procedimento do qual emerge o lançamento, ou ainda, no próprio ato de lançamento. Exigência que se considera como pressuposto do contencioso administrativo sem o que, evidentemente, ficaria prejudicada a defesa do contribuinte. Defeituação perfeitamente sanável. Instrumentalidade das formas processuais. Há evidências nos dos autos que a recorrente recebera a documentação. Cópia do disquete (meio magnético) à disposição das partes na Célula de Perícia. Infração perfeitamente caracterizada. Havia "zeramentos" sistemáticos e controlados dos registros diários. O auto de infração está fundado em evidências técnicas que não deixam dúvidas de que os ECFs apresentam irregularidades nos seus registros que, dadas as circunstâncias que envolvem o caso, trata-se efetivamente de expediente fraudulento. O fato da recorrente afirmar, mesmo que sem provas, que tudo decorreria de defeito técnico também não afastaria a imputação, tão somente o seu caráter fraudulento. Arbitramento. Ainda que à época não houvesse definição de critério a ser adotado, não há óbice à escolha de outro critério racional e lógico, como o que se tem nos autos. Negado provimento ao Recurso Voluntário. Confirmada a decisão singular de PROCEDÊNCIA do Auto de Infração. Decisão por maioria de votos.



Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de Primeira Instância de procedência do auto de infração por falta de recolhimento do ICMS no exercício de 2003 no montante de R\$ 188.390,47 (cento e oitenta e oito mil trezentos e noventa reais e quarenta e sete centavos). No teor do relato consta que o contribuinte "rasurava eletronicamente", de forma reiterada, os valores gravados na Memória Fiscal dos equipamentos Emissores de Cupom Fiscal - ECF, impedindo a acumulação dos valores das vendas.

Nas informações complementares os agentes fiscais explicitam o funcionamento dos ECFs, especificamente quanto à Leitura de Redução "Z". Anotam que a referida leitura é feita diariamente, no final do expediente, consignando os seguintes registros: *data*, *hora*, *CRZ* (contador de redução "Z"), *CRO* (contador de reinício de operação) e *venda bruta*, que ficam gravados internamente nos ECFs. Anotam ainda que a escrituração fiscal é feita com base na redução "Z".

Na seqüência os agentes anotam que o contribuinte "rasurava" eletronicamente os valores de vendas acumulados, sobrescrevendo-os, que numa linguagem comum, pode ser dito "*que o contribuinte escrevia zero sobre os registros, impossibilitando a leitura dos mesmos pelo ECF*". Segundo os agentes, o "zeramento" era realizado nos campos ou registros *data*, *hora*, *CRZ*, *CRO* e *vendas brutas*. Posteriormente passou a ser realizado apenas no registro *data*, que igualmente impossibilitava a leitura pelo ECF. 

Segundo ainda os agentes, os valores das vendas eram omitidos, não sendo transcritos para os livros fiscais, redundando na supressão do imposto. A fraude fazia parecer que os equipamentos permaneciam parados. Entretanto, esclarecem, cupons fiscais do Programa Nossa Nota emitidos pelos equipamentos e anexados aos autos, dão conta do efetivo uso dos ECFs. E mais. Registros diários gravados na Memória Fiscal, que foram posteriormente sobrescritos, permaneceram ocultos na leitura extraída da memória (leitura em fita detalhe) o que demonstra que os ECF's efetivamente funcionaram e foram adulterados.

Declararam os agentes que após análise da Leitura "X" emitida por ocasião do Pedido de Uso do ECF e a Leitura "X" emitida no momento da realização da leitura eletrônica da memória fiscal, constatou-se a existência de um quantitativo de reduções informado pelo equipamento que foi omitido e que corresponde exatamente ao quantitativo de registros fraudados apurados pela análise da memória fiscal. Anotam ainda que nas próprias leituras fornecidas pelo contribuinte e impressas em fita detalhe, está a confirmação da fraude levantada pelo relatório de análise dos arquivos eletrônicos do ECF.

Ao relatarem a identificação da irregularidade (rasura eletrônica) nos ECFs os agentes informam que a senhora Sílvia Helena Pereira dos Santos, engenheira eletrônica plena da Daruma, em depoimento à Delegacia de Crimes Contra a Fé Pública, afirmou que uma equipe de engenharia da Daruma, da qual ela faz parte, analisou os equipamentos (ECF's pertencentes às lojas do Grupo Freitas) e concluiu pela fraude em que foram sobrescritos dados aos dados originalmente gravados pelo equipamento, prejudicando seu funcionamento regular.

Informam, outrossim, que a análise realizada pelos engenheiros eletrônicos da Daruma concluiu que a fraude detectada nos equipamentos foi realizada por pessoa que tem elevado nível de conhecimento de circuitos eletrônicos que utilizou dispositivos ou arranjos eletrônicos sofisticados que demandam alto custo.

Segundo os agentes, diante desse depoimento, foi solicitado ao Centro de Pesquisa e Análise Fiscal (CEPAF) desta Secretaria, o suporte técnico/logístico para análise em meio magnético dos dados das memórias fiscais dos equipamentos. A equipe designada recebeu treinamento e autorização do fabricante dos ECF's para realização de tais procedimentos. Nesse sentido foi feita cópia dos dados da memória fiscal dos ECF's na presença de representante da empresa, que acompanhou todo o procedimento que, inclusive, assinou e recebeu uma via do Termo de Cópia de Memória Fiscal de ECF, lavrado na ocasião.

Informam que de posse da cópia dos dados da Memória Fiscal dos equipamentos, e com a tecnologia fornecida pelo fabricante (Daruma Telecomunicações e informática S A), foi desenvolvido um software para leitura, conversão e identificação dos registros diários existentes nestes arquivos para o Banco de Dados MSAccess. A partir de então se pôde conhecer a quantidade de registros gravados na memória fiscal, possibilitando a separação dos registros diários normais, fraudados e em treinamento/intervenção.

Segundo os agentes o procedimento deu a conhecer com exatidão a quantidade de registros fraudados em cada exercício social (2003 e 2004), possibilitando o arbitramento dos valores das vendas omitidos, feito dividindo-se os valores das vendas registradas na Memória Fiscal (sem fraude) no período (janeiro a dezembro) pela quantidade desses registros, onde se chegou ao valor médio por registro.

Segue acostado o relatório Análise de Memória Eletrônica de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF.

Nas razões de seu recurso a recorrente alega a inexistência nos autos de elementos probantes de que tenha adotado alguma conduta comissiva dirigida a obtenção do resultado descrito no lançamento tributário. Segundo diz, é possível que, em virtude de problemas internos acusados pelos ECFs, causados por intempéries, sem qualquer ingerência da recorrente, possam ter gerado cupons sem registros fiscais.

Alega, outrossim, que não foi indicado qual o programa aplicativo que teria supostamente viabilizado a "rasura" dos valores registrados em equipamento emissor de cupom fiscal, para fins de efetivação do ilícito fiscal narrado pelo autuante. Anota que a recorrente dispõe de informação prestada pelos próprios fabricantes da memória fiscal utilizada, no sentido de que não há sequer a possibilidade técnica de se aperfeiçoar o comportamento apontado no auto de infração.

Afirma a recorrente que não teve qualquer participação direta quando da realização dos "trabalhos fiscais" pelo nobre autuante. Nenhum assistente técnico seu teve a chance de acompanhar as atividades que culminaram com a lavratura do auto de infração. Reitera que não há nos autos prova de que a recorrente rasurava os registros constantes das memórias dos ECF's elencados no lançamento tributário.

Por outro lado, alega a recorrente a impossibilidade da utilização da metodologia de arbitramento, no tocante aos fatos geradores de 2003, pois a legislação tributária não estabelecia critérios para realização do arbitramento mencionado.

Denuncia que não foram desconsiderados os cancelamentos de cupons ocorridos no período, bem como feriados e domingos. Assevera que o que realmente deixou de fazer foi realizar as cabíveis intervenções, na forma exigida pela legislação tributária, quando os citados ECF's apresentaram tais defeitos.

Ao fim, solicita perícia para elucidar se houve ou não a infração imputada à recorrente, cujos quesitos constam do recurso.

A Consultoria Tributária emite Parecer sugerindo a manutenção da decisão de procedência de 1ª Instância, referendado pelo representante da DOUTA Procuradoria Geral do Estado.

Em sessão o representante da parte suscita nulidade de feito em razão dos agentes fiscais não terem acostado aos autos a totalidade dos

relatórios que deram ensejo à autuação, nem tampouco entregado ao contribuinte, especificamente os anexos VI a VIII e disquete.

É o relatório.

VOTO

Inicialmente, no que tange a nulidade alegada em sessão pelo representante da recorrente, sob o pretexto de que a documentação da qual resultou a autuação não teria sido entregue, na forma como prevê o § 1º do art. 828 do RICMS - Dec. 24.569/97, entendo inexistir por não se qualificar, tal formalidade, como *requisito*, *pressuposto* ou *condição* de existência, validade e eficácia do ato administrativo, do qual o lançamento tributário é espécie. Não é requisito de validade, mormente que não integra o conteúdo do lançamento; ou seja, não é parte da regra-matriz do ICMS, que é regra de direito material. Não é pressuposto de sua *existência* e *validade*, pois sequer antecede o lançamento como ato procedimental preparatório. Por fim, conquanto o suceda, não é condição de sua *eficácia*, restrita que é à notificação do sujeito passivo, o que suspenderia apenas a exigência do crédito. Trata-se, na verdade, de mera formalidade sem qualquer repercussão no procedimento do qual emerge o lançamento, ou ainda, no próprio ato de lançamento.

Por outro lado, entendendo que o procedimento administrativo tributário se decompõe em duas fases nitidamente distintas e inconfundíveis, quais sejam, *procedimento de lançamento* e *processo contencioso*, necessário é que se considere a entrega da documentação de que resulta o auto de infração como pressuposto do contencioso administrativo sem o que, evidentemente, ficaria prejudicada a defesa do contribuinte. Ainda assim trata-se de defeituação perfeitamente sanável, a qualquer tempo, até porque a legislação processual não diz o contrário, com a entrega da documentação, anulando-se os atos até então praticados, reabrindo-se o prazo para a ouvida do sujeito passivo, sob pena do órgão julgador abdicar de sua função institucional obstando o próprio processo ao desconhecer a instrumentalidade das formas processuais.

Sem embargo destas considerações, impende acrescentar que há evidências nos dos autos que a recorrente recebera a documentação, pois constam do Relatório de Análise de Memória Eletrônica de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF, que faz parte das Informações Complementares, que:

"Os relatórios utilizados no banco de dados são: Análise, Registros Normais, Registros outros, Registros Fraudados e Análise Geral (anexos V, VI, VII, VIII e IX). Apesar destes relatórios

estarem no banco de dados guardamos uma cópia no formato word gravado no disquete que acompanha este relatório (anexo X)."

E mais:

"Acompanha este documento disquete (anexo X) contendo o banco de dados gerado '069923345.mdb' com suas tabelas, formulários, consultas e relatórios, bem como, os arquivos binários objetos desta análise e o programa autenticador 'HASH32.EXE', todos compactados no arquivo '069923345.zip' e este último submetido à autenticação MD5 número D3681901AA11A73420535750A8D3E937."

Não bastassem as confirmações acima mencionadas quanto à entrega de todos os documentos que embasaram a ação fiscal, a cópia do disquete contendo, além dos anexos VI e VIII, as demais informações referentes ao presente processo administrativo, foi desmembrada do processo e esta à disposição das partes na Célula de perícias e Diligências.

Quanto à infração denunciada, entendo está perfeitamente caracterizada. Inicialmente vale destacar circunstância que, a meu ver, deu impulso à ação fiscal, qual seja, a existência de cupons fiscais emitidos pelos ECFs número de séries 27553, 27707, 29309 e 29317, envolvidos na infração, constantes às fls. 61/69; cupons que deram a conhecer que, conquanto os equipamentos estivessem supostamente desativados, de fato estavam sendo usados.

Por sua vez, o trabalho empreendido pelos agentes fiscais, contando inclusive com a ajuda e participação da fabricante dos ECFs, só confirmou a prática de expediente de natureza fraudulenta visando a supressão de parte do ICMS. No caso, constataram os agentes que os equipamentos funcionavam normalmente e que posteriormente partes dos registros armazenados na Memória Fiscal eram apagados por meio de uso recursos tecnológicos avançados.

Nas palavras dos agentes, havia "zeramento" de registros da Memória Fiscal. E, com efeito, havia "zeramentos" sistemáticos e controlados dos registros diários, pois ao mesmo tempo em que alguns eram apagados outros eram mantidos, como já demonstrado às fls. 19. Os equipamentos mantiveram o total de 809 (oito centos e nove) registros diários, mas ocultavam 906 registros. Inclusive, em relação ao ECF série 27707 não foi possível somente chegar à quantidade de registro ocultos (158), como também às próprias vendas acumuladas (R\$ 236.155,98).

Logo, o auto de infração está fundado em evidências técnicas que não deixam dúvidas de que os ECFs apresentam irregularidades nos seus registros que, dadas as circunstâncias que envolvem o caso, trata-se efetivamente de expediente fraudulento. Os agentes fiscais foram precisos ao descrever a prática como sendo "rasura" no sistema binário que compõe os registros da Memória Fiscal, consistindo de sobreposição de zero (0) sobre um (1), o que impossibilitava a leitura dos registros pelo ECF. Na prática, havia o "zeramento" dos campos ou registros *data*, *hora*, *CRZ*, *CRO* e *vendas brutas* que, posteriormente, passou a ser realizado apenas no registro *data*, que igualmente impossibilitava a leitura pelo ECF.

Vale anotar que engenheiros da própria empresa fabricante dos ECFs, DARUMA, confirmam a violação ou adulteração da Memória Fiscal. Inclusive a própria forneceu ao fisco conhecimentos e tecnologia para análise de dados do dispositivo de armazenamento da Memória Fiscal dos ECFs. Na ocasião foram habilitados dois servidores para análise de Memória Fiscal onde ficou constatada a existência de registros diários fraudados.

Por sua vez, os argumentos da recorrente de que não procedeu a nenhuma rasura eletrônica dos ECF's em exame, nem tampouco utilizou qualquer dispositivo ou programa aplicativo para sobrescrever o numeral zero sobre os valores das vendas por ela realizadas ou de que a acusação é fruto de conjecturas e presunções, já que não teria sido comprovada pela agente do fisco, não afastam de maneira alguma a imputação. Já o fato da recorrente afirmar, mesmo que sem provas, que tudo decorreria de defeito técnicos também não afastaria a imputação, tão somente o seu caráter fraudulento, haja vista que a infração persistiria pela mera negligência do responsável.

Agregue-se que a recorrente contesta a presente acusação fiscal, mas não apresenta a documentação que tornaria incontroversos seus argumentos. Nenhum documento foi apresentado como prova capaz de desconstituir o ilícito descrito no presente auto de infração. É relevante que se diga que o auto de infração está baseado em evidências e questões técnicas e, portanto, exige da recorrente apresentação de fatos tecnicamente demonstráveis. Nesse esteio, entendo afastar o pedido de perícia suscitado por considerar a documentação apresentada bastante e suficiente para comprovação da infração denunciada, ao lado de que, os quesitos aduzidos se resumem a fatos genéricos.

No que diz respeito ao arbitramento efetuado, a legislação tributária já previa a possibilidade de sua utilização conforme destacou o autuante (artigo 37, inciso II da Lei nº12.670/96 e artigo 413 do Decreto nº24.569/97). Ainda

que à época não houvesse definição de critério a ser adotado, não há óbice à escolha de outro critério racional e lógico, como o que se tem nos autos.

Diante do exposto, voto para que se Conheça do Recurso Voluntário, negando-lhe provimento para confirmar a decisão condenatória proferida na Instância Singular, declarando-se assim a procedência do feito fiscal, nos termos do Parecer da Consultoria Tributária referendado pelo Representante da Procuradoria Geral do Estado.

É como eu voto.


DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente **Comercial de Miudezas Freitas Ltda** e recorrida **Célula de Julgamento de 1ª Instância**.


A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e relativamente a *preliminar de nulidade suscitada pela parte*, em razão do autuante não ter acostado aos autos a totalidade dos relatórios que deram ensejo à autuação, nem tampouco entregado ao contribuinte, especificamente os anexos VI a VIII e disquete, resolve afastá-la, posto que consta dos autos que o contribuinte recebeu a documentação produzida pelo autuante, se não em papel, através de meio magnético. *Com relação ao pedido de perícia suscitado pela parte*, com suporte nos quesitos suplementares constantes dos autos, a 2ª Câmara resolve, por maioria de votos, indeferí-lo sob o entendimento que as provas produzidas são suficientes para comprovação da acusação. A Conselheira Francisca Marta de Sousa fundamentou seu voto, contrário à realização de perícia, no art. 59, itens II e III do Decreto nº 25.468/99, por entender que as provas produzidas no âmbito da ação fiscal são suficientes para o deslinde da questão. O Conselheiro José Rômulo da Silva fundamentou o voto de indeferimento da perícia afirmando que a acusação fiscal pauta-se em trabalho técnico, que só poderá ser rebatido de forma técnica, que não é inerente aos quesitos apresentados pelo contribuinte. Foram votos vencidos, favoráveis à realização da perícia, os Conselheiros Jeritza Gurgel Holanda Rosário Dias, José Moreira Sobrinho e Walbene Graça Ferreira Filho. *No mérito*, por maioria de votos, a 2ª Câmara resolve negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão *condenatória* proferida em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro José Rômulo da Silva, que ficou designado para lavrar a resolução por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor, e de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os Conselheiros Walbene Graça Ferreira Filho, relator originário, Jeritza Gurgel Holanda Rosário Dias, José

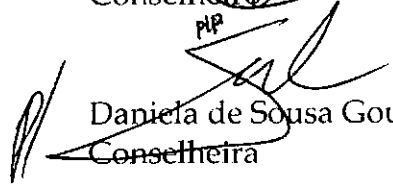
Moreira Sobrinho e, que se pronunciaram pela improcedência da acusação fiscal, com base no art. 112 do CTN. Esteve presente, para sustentação oral do recurso, o representante legal da recorrente, Dr. Carlos César Sousa Cintra.

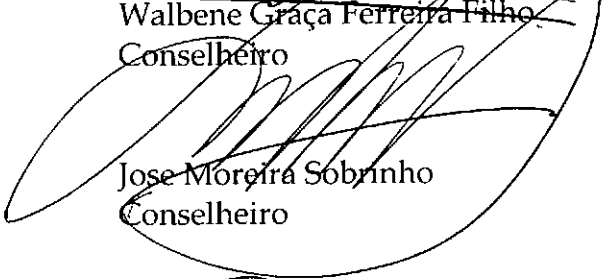
Sala das Sessões da Segunda Câmara do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, em 19 de janeiro de 2010.

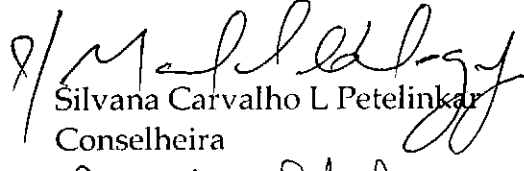

José Wilame Falcão de Souza
Presidente



Alexandre Mendes de Sousa
Conselheiro



Walbene Graça Ferreira Filho
Conselheiro



Daniela de Sousa Gouveia
Conselheira

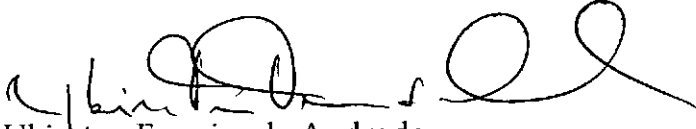

José Moreira Sobrinho
Conselheiro


Silvana Carvalho L Petelinkar
Conselheira


Sebastião Almeida Araújo
Conselheiro


José Rômulo da Silva
Cons. Relator designado


Jeritza Gurgel H. Rosário Dias
Conselheira


Ubiratan Ferreira de Andrade
Procurador do Estado