



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO nº 144 /2010
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
209ª Sessão Ordinária de 11/11/2009
Processo de Recurso nº 1/0063/2006
Auto de Infração nº 1/200518375
Autuante: Lauro Henrique Pereira Rodrigues - mat. 104060-1-3
Recorrente: PFM COMERCIAL LTDA
Recorrido: Célula de Julgamento em Primeira Instância
Cons. Relator designado: José Rômulo da Silva

EMENTA: UTILIZAÇÃO DE DISPOSITIVO OU PROGRAMA APLICATIVO QUE PERMITIU A OMISSÃO DE VALORES REGISTRADOS OU ACUMULADOS EM EQUIPAMENTO DE USO FISCAL. Nulidade. 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. Mera formalidade sem qualquer repercussão no procedimento do qual emerge o lançamento, ou ainda, no próprio ato de lançamento. Defeituosa, porém, perfeitamente sanável, a qualquer tempo com a entrega da documentação, anulando-se os atos até então praticados, reabrindo-se o prazo para a ouvida do sujeito passivo. Sem embargo de que no próprio termo de conclusão da ação fiscal os agentes garantiram ao autuado a disponibilidade da documentação na forma regulamentar o que impedem aqui a tentativa de defesa de caracterizar cessação de direito de defesa (art. 822, § 5º - RICMS). Infração denunciada perfeitamente caracterizada, 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 e demonstrar 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* o que falseava, assim, os registros nos livros fiscais. Impropriedade do arbitramento efetuado. Existência de feriados, ou mesmo por se tratar de ano bissexto. Valor arbitrado (base de cálculo) leva em consideração a média dos registros efetivamente gravados nos ECFs e a

quantidade de registros omitidos ou fradados detectada em cada equipamento, independentemente da quantidade de dias que tenham funcionado. Benefício da dúvida (art. 112 do CTN). O benefício da dúvida se restringe à interpretação de leis que definem infrações ou cominem penalidades (art. 112), e não quanto à *qualificação jurídica* do fato para deste extrair os efeitos jurídicos tributários. 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 utilização de dispositivo ou programa aplicativo que permitiu a omissão de valores registrados ou acumulados em equipamento de uso fiscal*, cujo teor da imputação é que o segue:

A omissão dos valores registrados no ECF se deve ao fato do contribuinte ter rasurado eletronicamente, de forma reiterada, os valores lançados na Memória Fiscal dos equipamentos ECFs impedindo a acumulação dos valores de vendas, ocasionando falta de recolhimento do ICMS.

Nas informações complementares que seguem os agentes fiscais descrevem, em síntese, as características do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF, valendo destacar que a Redução Z se trata de documento fiscal emitido diariamente ao final do dia em que há o "zeramento" do movimento diário que, por sua vez, passa a integrar de forma permanente o conteúdo da *Memória Fiscal*. Destaque-se, outrossim, que os valores registrados na Redução Z são os levados para a escrituração nos livros fiscais para efeito de apuração do ICMS devido.

A fraude, segundo os agentes, consistiu de "zeramento" total e/ou parcial de registros lançados na *Memória Fiscal* do ECFs mediante rasura eletrônicas das informações correspondentes aos campos data, hora CRZ, CRO e venda bruta. Anotam inclusive que o expediente levava a pensar que os equipamentos permaneciam fora de uso por longos períodos. Segundo ainda, 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.

Destacam 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 onde foram sobrescritos dados aos dados

originalmente gravados pelo equipamento, prejudicando seu funcionamento regular.

Destacam ainda 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) da Sefaz 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.

Em seguida, 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.

Por fim, concluem os agente que o procedimento fiscal deu a conhecer com exatidão a quantidade de registros fraudados em cada exercício social (2003 e 2004), possibilitando o arbitramento dos valores das vendas omitidas, 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 e demais relatórios gerados que embasam a presente atuação.

Os equipamento ECFs são identificados pelo modelo Daruma FS345, números de série 27569, 27544, 27764, 007997 e 0030995.

Nas razões de seu recurso a recorrente alega a inexistência da conduta infracional apontada; no caso, não cometera qualquer conduta comissiva dirigida a obtenção do resultado descrito no lançamento tributário. Atribui a

irregularidade a problemas de ordem técnica em razão da sensibilidade própria dos ECFs dõnde podem gerar inúmeros erros sem a interferência do usuário.

Aponta nesse ponto a ausência de provas; questiona inclusive a falta da indicação do 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.

Declara a recorrente dispor 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 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. Credita a irregularidade a defeitos técnicos que podem ser confirmados por meio de diligencia ou perícia.

Sustenta que a acusação se baseia em indícios, sendo estes insuficientes. De outro modo, não há prova do ilícito. Entende que se aplica no caso a exegese do art. 112 do CTN que consagra a regra do *in dubio pro reo*. Transcreve inclusive de decisão deste colendo que entende corroborar com assertiva de que o auto de infração carece de provas.

Reforça, logo após, a importância da realização de prova pericial já anteriormente suscitada.

Em seguida alega a recorrente a impossibilidade da utilização da metodologia de arbitramento, pois não foram desconsiderados os cancelamentos de cupons ocorridos no período. Além de que 2004 teria sido ano bissexto onde o estabelecimento não teria funcionado por 49 (quarenta e nove) domingos, a par de 12 (doze) feriados em que igualmente o estabelecimento não teria funcionado.

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 Doute 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.

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.

Vale anotar que no próprio termo de conclusão da ação fiscal os agentes garantiram ao autuado a disponibilidade da documentação na forma regulamentar o que impedem aqui a tentativa da defesa de caracterizar cessação de direito de defesa (art. 822, § 5º - RICMS) e, por parte desta autoridade, o refazimento do ato de entrega com base em simples manifestação oral, exceto se efetivamente demonstrada a não entrega.

Quanto à infração denunciada, entendo está perfeitamente caracterizada. 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.

Vale anotar que 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 e demonstrar 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* o que falseava, assim, os registros nos livros fiscais.

Inclusive, as modificações, ou melhor, as adulterações denunciadas foram feitas a despeito das características e requisitos de segurança legalmente previstos para Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal inicialmente mostradas pelos agentes fiscais. Ou seja, do ponto vista técnicos e dos fatos fica evidente que se trata de atos deliberados com propósito de se eximir do cumprimento da obrigação tributária principal.

Não custa lembrar que tudo está perfeitamente documentado através de farta documentação produzida pela fiscalização; não custa lembrar ainda 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.

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.

Tem-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 oriundas de elementos técnicos; 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 à impropriedade do arbitramento efetuado em face da existência de feriados, ou mesmo por se tratar de ano bissexto, entendo não ter qualquer repercussão no *quantum* do valor arbitrado (base de cálculo), porquanto fora levantado pela multiplicação da quantidade dos registros omitidos ou fradados detectada em cada equipamento pela média dos registros efetivamente gravados nos ECFs; ou seja, independentemente da quantidade de dias que tenham funcionado.

Por outro lado, se era intenção se valer do benefício da dúvida, partiu então de uma premissa equivocada. Isso porque, pela sistemática imposta pelo CTN, o benefício da dúvida se restringe à interpretação de leis que definem infrações ou cominem penalidades (art. 112), e não quanto à *qualificação jurídica* do fato para deste extrair os efeitos jurídicos tributários.

Dúvida sobre se um determinado acontecimento se qualifica como fato gerador do tributo ou infração à legislação se dirime junto ao conteúdo das provas e não pelo critério supletivo da dúvida em favor do sujeito passivo. Nesse passo, compete ao fisco carrear aos autos os meios de prova que demonstrem a ocorrência do acontecimento cujos efeitos jurídicos estão previstos na legislação tributária, que seja o fato gerador do tributo ou infração à legislação. Ao sujeito passivo cabe, por meios idôneos, negar na totalidade ou em parte a sua ocorrência. Sobressai-se assim no âmbito do contencioso administrativo tributário regra comezinhã de que ao autor compete provar os fatos constitutivos do seu direito; ao acusado ou réu, provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (*v. g.* art. 333, I e II do CPC). Ou seja, o contencioso administrativo tributário não contempla o benefício da dúvida em relação ao acontecimento tributário, fato gerador ou infração; um ou outro permanecerá até onde alcança o conteúdo das provas carreadas, restando ao sujeito passivo, por meios idôneos, negá-lo na totalidade ou em parte.

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,

Processo n°: 1/0063/2006

8

Auto de infração n°: 1/200518375

Cons. Relator: José Rômulo da Silva.

de acordo com o 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 PFM Comercial Ltda e recorrida Célula de Julgamento de 1ª Instância.

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários já tendo por unanimidade de votos dado conhecimento ao Recurso Voluntário, resolve: 1. Com relação à preliminar de nulidade suscitada pela parte, em razão da razão do autuante não ter acostado aos autos a totalidade dos relatórios que deram ensejo à autuação; nem tampouco entregado ao contribuinte - Afastada; por maioria de votos, posto que consta dos autos que o contribuinte recebeu a documentação produzida pelo autuante. Foram votos vencidos, favoráveis à nulidade, os Conselheiros Jeritza Gurgel Holanda Rosário Dias, José Moreira Sobrinho e Marcos Antônio Brasil. Conselheiro José Rômulo da Silva ressaltou em seu voto que a nulidade argüida, caso fosse comprovada, seria passível de saneamento, com a entrega da documentação ao contribuinte, não acarretando a nulidade absoluta do processo. 2. Com relação ao pedido de perícia constante dos autos, visando responder os quesitos formulados pela recorrente, bem como refazer o critério de arbitramento - foi indeferido por maioria de votos com base no art. 59, II do Dec. 25.468/99. Foram votos vencidos, favoráveis à realização da perícia, os Conselheiros Jeritza Gurgel Holanda Rosário Dias, José Moreira Sobrinho e Marcos Antônio Brasil. 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 divergente e vencedor proferido pelo Conselheiro José Rômulo da Silva, que ficou designado para lavrar a resolução, e de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Jeritza Gurgel Holanda Rosário Dias, José Moreira Sobrinho e Marcos Antônio Brasil, que se manifestaram pela improcedência da autuação, acolhendo os argumentos da recorrente. Esteve presente, para sustentação oral do recurso, o representante legal da recorrente, Dr. Carlos César Sousa Cintra.

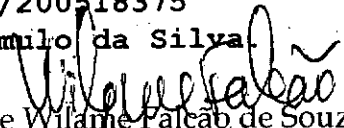
Sala das Sessões da Segunda Câmara do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, em 04 de maio de 2010.

Processo n°: 1/0063/2006


9

Auto de infração n°: 1/200518375


Cons. Relator: José Rômulo da Silva.

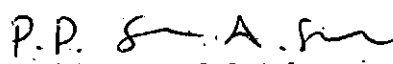

José Wilame Falcão de Souza

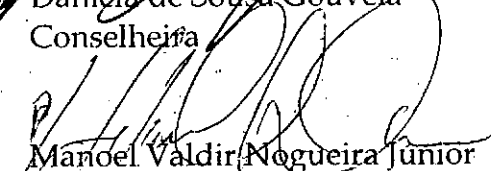
Presidente



Alexandre Mendes de Sousa
Conselheiro

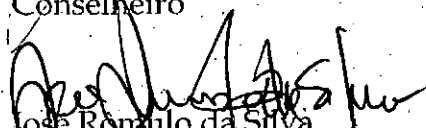

Marcos Antônio Brasil
Conselheiro

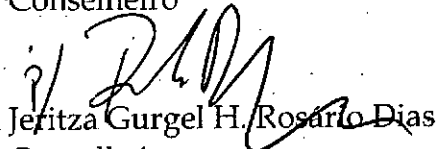

Daniela de Sousa Gouveia
Conselheira

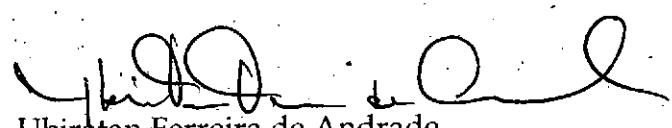

José Moreira Sobrinho
Conselheiro


Manoel Valdir Nogueira Júnior
Conselheiro


Sebastião Almeida Araújo
Conselheiro


José Rômulo da Silva
Cons. Relator designado


Jeritza Gurgel H. Rosario Dias
Conselheira


Ubiratan Ferreira de Andrade
Procurador do Estado