



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 487/2009

2ª CÂMARA

SESSÃO DE 13/05/2009

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/3493/2005 AI: 1/200509238

RECORRENTE: CASA FREITAS COMÉRCIO LTDA.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

AUTUANTE: JUSCELINO FORTES N. RODRIGUES

CONS. RELATOR ORIGINÁRIO: PEDRO ELEUTÉRIO ALBUQUERQUE

CONS. RELATORA DESIGNADA: SANDRA Mª TAVARES MENEZES DE CASTRO

**EMENTA: ICMS - ECF - FALTA DE RECOLHIMENTO -
RASURA ELETRÔNICO DA MEMÓRIA FISCAL -
PROCEDÊNCIA - MAIORIA.**

1. O contribuinte rasurava eletronicamente, de forma reiterada, os valores lançados na memória fiscal dos equipamentos ECF impedindo a acumulação dos valores de venda, ocasionando falta de recolhimento de ICMS.
2. **Dispositivos infringidos:** Arts. 73 e 74 do Decreto 24.569/97.
3. **Penalidade:** Art. 123, I, "c" da Lei 12.670/96 alterado pela Lei 13.418/03.
4. Recurso Voluntário conhecido e não provido.
5. Afastada a nulidade arguída;
6. Indeferidos os pedidos de Perícia e Diligência suscitados;
7. Decisão em consonância com o parecer aprovado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

RELATÓRIO

Relata a inicial:

Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares. O contribuinte rasurava eletronicamente, de forma reiterada, os valores lançados na memória fiscal dos equipamentos ECF impedindo a acumulação dos valores de venda, ocasionando falta de recolhimento do ICMS, conforme informações complementares anexas ao processo.

Foram indicados como dispositivos infringidos os arts. 73 e 74 do Decreto 24.569/97 e art. 37, II da Lei 12.670/96. Como penalidade foi aplicada a prevista no art. 123, I, "c", da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

O ICMS totalizou R\$ 37.388,62 e a multa fez idêntico valor.

Nas informações complementares o autuante faz um breve relato sobre o funcionamento normal de um equipamento emissor de cupom fiscal - ECF, donde destaco:

- ✓ *O valor da venda bruta diária acumulada no totalizador geral é gravado na memória fiscal quando da emissão da Redução Z, a qual deve ser efetuada no final do expediente ou, no caso de funcionamento contínuo, às 24 horas (art. 385 § 1º - RICMS);*
- ✓ *O equipamento só permite a continuidade das operações após a emissão da Redução Z (art. 400, § 1º - RICMS);*
- ✓ *A emissão da Redução Z gera internamente no ECF a gravação de um registro, que passamos a chamar de "registro diário", o qual traz as informações de data, hora, nº CRZ, nº CRO, venda bruta, etc.;*
- ✓ *Nos dias em que o ECF não for ligado, portanto sem Redução Z, nenhum registro é gerado;*
- ✓ *Nos dias em que o ECF é ligado normalmente e, entretanto não ocorrerem vendas, o registro diário traz todos os incrementos pertinentes, ficando como valor ZERO apenas nas posições referentes à venda bruta;*

- ✓ *As leituras realizadas por ocasião do Pedido de Uso do ECF (leitura X e Redução Z) informam, dentre outras, a quantidade de reduções realizadas (Reduções efetuadas) e a quantidade de reduções que o equipamento tem capacidade de gravar (Reduções restantes), ou seja, cada Redução Z ou Intervenção Técnica efetuadas vai diminuindo o quantitativo de reduções restantes.*

Quanto à fraude identificada, expõe:

- ✓ *O contribuinte rasurava eletronicamente os registros lançados na memória fiscal dos ECF's, subscrevendo-os com "zero" nos campos: data, hora, crz, cro e venda bruta e depois apenas nas datas, causando em ambas as situações a impossibilidade de leitura dos mencionados registros;*
- ✓ *Desse modo, os valores de vendas de vários dias foram omitidos e, portanto, não transcritos para os livros fiscais, fugindo assim ao pagamento do imposto devido nas operações de vendas;*
- ✓ *A fraude fazia parecer que os ECF's se encontravam parados. Contudo, existem vários cupons fiscais (em anexo) emitidos em períodos nos quais os ECF's supostamente estariam inativos.*
- ✓ *Nesses períodos não houve intervenção técnica.*
- ✓ *Os ECF's efetivamente funcionaram, os registros diários foram gravados na memória fiscal e posteriormente subscritos com "zero", permanecendo ocultos na leitura extraída desta memória (leitura fita detalhe);*
- ✓ *Pelo comparativo entre leitura "x" e redução "z" emitidas por ocasião do Pedido de Uso e a Leitura "x" emitida por ocasião da realização da leitura eletrônica da memória fiscal por esta fiscalização, verifica-se que existe uma quantidade de reduções informada pelo ECF que foi omitido e que corresponde exatamente ao quantitativo de registros fraudados apurados pela Análise da Memória Fiscal.*

antecederam o presente lançamento tributário, dos quais sublinho:

- ✓ *A Sra. Sílvia Helena Pereira dos Santos, engenheira eletrônica plena da empresa Daruma (empresa fabricante dos ECF's em questão), em depoimento à Delegacia de Crimes Contra a Fé Pública (fl. 46) afirma que uma equipe de engenharia da Daruma, da qual ela faz parte, analisou equipamentos pertencentes a empresas do Grupo Freitas apreendidos pela Sefaz/CE e concluiu uma ação de fraude na qual foram subscritos aos dados originalmente gravados, pelo equipamento, prejudicando seu funcionamento regular;*



- ✓ *Ainda conforme o depoimento, a referida fraude teria sido realizada por pessoa que tem elevado grau de conhecimento de circuitos eletrônicos que utilizou dispositivos ou arranjos eletrônicos sofisticados que demandam alto custo;*
- ✓ *A partir da constatação acima, foi realizada copiagem dos dados da memória fiscal dos ECF's da empresa da autuada na presença de representante da mesma que acompanhou todo o procedimento;*
- ✓ *O Centro de Pesquisa e Análise Fiscal (CEPAF), unidade desta Secretaria, deu suporte técnico/logístico para análise em meio magnético das memórias fiscais dos equipamentos;*
 - ✓ *A equipe do CEPAF que foi designada recebeu treinamento e autorização do fabricante dos ECF's (Daruma) para realização de tais procedimentos;*
- ✓ *De posse dos dados da memória fiscal dos equipamentos e com a tecnologia fornecida pela Daruma foi desenvolvido um software para leitura, conversão e identificação dos registros diários existentes nos mesmos.*

Quanto ao cálculo para a formação da base de cálculo, esclarece:

- ✓ *Conhecendo a quantidade de registros gravados na memória fiscal, os mesmos foram separados em normais, fraudados e em treinamento/intervenção;*
- ✓ *Conhecendo os registros fraudados em cada exercício foi possível o arbitramento dos valores de vendas omitidos.*
- ✓ *O arbitramento consiste em calcular a média de vendas dos registros declarados e aplicá-la sobre o quantitativo de registros fraudados, obtendo a base de cálculo do ICMS devido.*

Acosta, dentre outras peças, o relatório "Análise de memória eletrônica de equipamento emissor de cupom fiscal - ECF" gerado pelo CEPAF (fls. 13 a 42).

A autuada apresentou impugnação ao feito fiscal onde argumenta que não foram produzidas provas da acusação e que os ECF's em questão não permitem que se proceda à intervenção a que alude o autuante. Reporta a possível defeito técnico.

O julgador singular manifestou-se pela procedência do lançamento tributário (fls. 161/169).

Irresignada com a decisão monocrática, a empresa apresentou Recurso Voluntário onde reafirma que não praticou a conduta fraudulenta apontada no auto de infração, e adita:

- ✓ *É possível que em virtude de problemas internos acusados pelos equipamentos, sem ingerência da recorrente, tenham sido gerados um ou outro cupom fiscal sem que os dados neles constantes fossem levados à memória fiscal do ECF;*
- ✓ *Não constam seguros elementos de prova nos autos do processo, mas apenas, conjecturas e presunções;*
- ✓ *Não foi indicado qual o dispositivo ou programa aplicativo que supostamente foi utilizado;*
- ✓ *O fabricante da memória fiscal de tais ECF's declara expressamente não ser possível realizar nos mesmos a fraude apontada (fls. 202/207);*
- ✓ *Não teve qualquer participação direta na realização dos "trabalhos fiscais" o que compromete a serventia do consubstanciado nas Informações Complementares;*
- ✓ *Perícia ou diligência, a qual solicita, pode apontar que defeitos internos dos equipamentos podem gerar problemas como os detectados;*
- ✓ *Não foram desconsiderados os cancelamentos de cupons ocorridos no período, os feriados, os domingos e os saltos de registros que integram o relatório elaborado pelo autuante;*
- ✓ *Não seria possível se empregar a metodologia de cálculo que se valeu o autuante. O mesmo não estava autorizado a aplicar retroativamente o art. 123, VII, "i" da Lei 12.670/96 com a alteração introduzida pela Lei 13.418/03;*
- ✓ *Aquilo que a recorrente deixou de fazer foi realizar as cabíveis intervenções técnicas, quando os ECF's apresentaram defeito;*
- ✓ *Solicita improcedência ou perícia.*

Ofereceu quesitos para a Perícia (fls. 200/201).

Parecer da Consultoria Tributária pronuncia-se pela confirmação da decisão proferida em 1ª instância (fls. 210/215). O representante da Procuradoria Geral do Estado adotou o referido Parecer (fl. 216).

Acostaram-se quesitos suplementares elaborados pela recorrente com vistas à realização de Perícia.

Em sessão de julgamento realizada em 13 de julho de 2007 transcorrendo o empate na votação do pedido de Perícia formulado pela recorrente, o Sr. Presidente reteve o processo para proferir, *a posteriori*, voto de desempate, o que o fez em 13 de agosto de 2007, manifestando-se por afastar a pretensão recursal.

Na presente sessão de julgamento, em sustentação oral de seu Recurso Voluntário, a autuada, através de seu representante legal, argüiu em grau de preliminar a nulidade do feito fiscal em razão do autuante não ter acostado aos autos a totalidade dos relatórios que deram ensejo à autuação, nem tampouco entregado ao contribuinte.

Também nesta sessão, o Conselheiro Pedro Eleutério Albuquerque suscitou a realização de Diligência para que se junte aos autos listagem completa dos relatórios elaborados pelo autuante (anexos VI, VII e VIII)

É O RELATÓRIO.

VOTO

Cuida-se de Recurso Voluntário em face de decisão primeira que julgou ser procedente a acusação de falta de recolhimento do imposto em função de rasura eletrônica dos valores lançados na memória fiscal dos equipamentos ECF.

A recorrente sustentou oralmente em sessão, em grau de preliminar, a nulidade do feito fiscal sob o fundamento de que não teria recebido a totalidade dos relatórios que apóiam a autuação. Agregou ainda que os mesmos também não compõem os autos do processo.

Em que pese a alegativa, consta dos referidos autos, que o contribuinte veio a receber a documentação produzida pelo agente autuante por meio de carta com aviso de recebimento segundo comprova a informação à fl. 147.

Ainda que se cogite que os mesmos teriam sido enviados igualmente consta no processo, ou seja, com alguns relatórios contendo apenas folhas iniciais e finais, é de se

considerar que também foi enviado à recorrente disquete contendo mencionados Relatórios em arquivo magnético (anexo X - fls. 19 e 40).

Aliás, cópia desse disquete foi desmembrado do processo e está à disposição das partes na Célula de Perícias e Diligências (fl. 151).

Portanto, no que se refere a tal pedido, manifesto-me por afastá-lo entendendo inexistir a imperfeição argüida de modo a viciar o feito fiscal no nascedouro como entende a recorrente.

Reportando-me a Diligência suscitada pelo Conselheiro Pedro Eleutério, entendo, também por não acolhê-la avaliando que a providência é desnecessária em face de que o contribuinte recebeu a documentação produzida pelo autuante, se não em papel, através de meio magnético, como comprovado nos autos.

No que tange o mérito da questão, inicialmente destaco o depoimento prestado pela engenheira eletrônica da fabricante DARUMA quando descreve a fraude constatada nos ECF's de empresa do popularmente chamado Grupo Freitas (fl. 46).

Em que pese os ECF's ora em exame não terem sido averiguados naquela ocasião, a empresa Daruma declarou expressamente que transferiu conhecimento e tecnologia para análise de dados do dispositivo de armazenamento da memória fiscal dos ECF's em questão para 02 (dois) servidores do CEPAF habilitando-os para análise de memória fiscal em arquivo magnético no formato binário obtido dos modelos em exame (fl. 25), ocasião em que foi constatada a infração ora apontada.

Não bastasse essa prova colhida diretamente dos próprios ECF's, cujo procedimento consta às folhas 13 a 42, outros fatos conjugados findam por reforçar a materialidade do ilícito ora apresentado, se não vejamos:

✓ Os ECF's em questão (cxs. 06 e 07) permaneceram longos períodos supostamente parados para em seguida retornarem a funcionar (fl. 51). A recorrente em sua impugnação e peça recursal afirma que essa inatividade adveio de defeitos técnicos. Entretanto, não houve nesse lapso de tempo quaisquer intervenções técnicas que fundamentassem o argumento da recorrente (fls. 52/53). Sobreveio-me o seguinte

A

questionamento: como poderiam esses equipamentos em situação de defeito voltar a funcionar sem um conserto propiciado por intervenção de um técnico?

- ✓ Nesse período de alegada inatividade a empresa emitiu cupons fiscais (fls. 43/45). Exemplos:

ECF nº 06

- ❖ Cupons Fiscais emitidos nos meses de **Outubro e Dezembro/2003.**
- ❖ Não há registros de vendas na Leitura da Memória Fiscal (fl. 144) entre os dias **31/09/2003 e 03/08/2004.**

ECF nº 07

- ❖ Cupons Fiscais emitidos no mes de **Outubro/2003.**
- ❖ Não há registros de vendas na Leitura da Memória Fiscal (fl. 144) entre os dias **31/09/2003 e 08/12/2003.**

- ✓ Diferença apontada no quantitativo de reduções "z" restantes conforme leitura "x" emitida por ocasião da cópia dos arquivos magnéticos e o quantitativo que deveria restar conforme leitura "x" emitida por ocasião do pedido de uso considerando todas as reduções e intervenções técnicas realizadas. A diferença confere com o quantitativo de registros fraudados (fl. 45).
- ✓ A informação da fabricante do ECF não afirma não ser possível ocorrer a subscrição de registros por ZERO, mas tão somente trata sobre a possibilidade de a memória ler/escrever um valor diferente, o que a meu ver não rechaça a acusação (fl. 152).

Quanto ao não acompanhamento dos trabalhos de fiscalização por representante da empresa lembro que a auditoria é um procedimento administrativo e como tal não há que se falar em desobediência aos Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório inerentes ao processo.

Portanto, considero suficientes os elementos de prova acostados aos autos do processo de modo a firmar o meu livre convencimento quanto a materialidade da acusação, entendendo também que os quesitos para a realização de Perícia formulados pela recorrente revestem-se de caráter genérico e inconclusivo não visando a confrontar diretamente a acusação inicial, razão pela qual indefiro a solicitação de realização da mesma, nos termos do art. 59, II do Decreto 25.468/99.

Sublinho que conforme se extrai do Relatório Análise de Memória Eletrônica de ECF (fl. 18) foram considerados para efeito de obtenção dos registros fraudados apenas os dias em que houve movimento nos equipamentos fiscais.

No que diz respeito ao arbitramento efetuado, a legislação tributária já previa a possibilidade de sua utilização conforme destacou o autuante (art. 37, II da Lei 12.670/96 e art. 413 do decreto 24.569/97). Embora à época do fato gerador não houvesse definição de critério a ser adotado, entendo que no presente caso foi aplicado um critério racional e lógico, conforme descrito à folha "07", incapaz de trazer prejuízos à recorrente.

Após esses cotejos, **voto** no sentido de que se conheça do Recurso Voluntário, negar-lhe provimento para em grau de preliminar, afastar a nulidade suscitada em sessão, e no mérito, após indeferir os pedidos de diligência e perícia, confirmar a decisão condenatória proferida em 1ª instância, em consonância com o parecer aprovado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É COMO VOTO

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

BASE DE CÁLCULO.....R\$	219.933,06
ICMS.....R\$	37.388,62
MULTA.....R\$	37.388,62
TOTAL.....R\$	74.777,24

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente CASA FREITAS COMÉRCIO LTDA. e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1º INSTÂNCIA,

Retornando à pauta nesta Sessão de Julgamento, a 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e por maioria de votos, afastar 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. Referida nulidade foi afastada posto que consta dos autos que o contribuinte recebeu a documentação produzida pelo autuante, se não em papel, através de meio magnético. Foi voto vencido, favorável à nulidade, o Conselheiro José Moreira Sobrinho. Com relação a realização da diligência sugerida pelo Conselheiro Relator, para que se junte aos autos listagem completa dos relatórios elaborados pelo autuante (anexos VI, VII e VIII) a 2ª Câmara decidiu, por maioria de votos, pela não realização da diligência, posto que a providência é desnecessária em face de que o contribuinte recebeu a documentação produzida pelo autuante, se não em papel, através de meio magnético, como comprovado nos autos. Foram votos vencidos, favoráveis à diligência, os Conselheiros Pedro Eleutério Albuquerque, José Moreira Sobrinho e Sebastião Almeida Araújo. No mérito, por maioria de votos, resolve negar provimento ao recurso interposto, para **confirmar a decisão condenatória** proferida em 1ª Instância, nos termos do primeiro voto divergente e vencedor, proferida pela Conselheira Sandra Maria Tavares Menezes de Castro, que ficou designada para lavrar a Resolução e de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Foram vencidos os Conselheiros Pedro Eleutério Albuquerque, relator originário, e José Moreira Sobrinho que se pronunciaram pela improcedência por entenderem que o autuante não poderia efetuar o arbitramento da forma constante dos autos, por falta de previsão legal. A Conselheira Sandra Maria Tavares Menezes de Castro justificou o voto afirmando que existem provas do ilícito e que o autuante efetuou o arbitramento aplicando critério lógico e racional, que já era previsto na legislação. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Marcos Antonio Brasil. Esteve presente, para sustentação oral do recurso, o representante legal da recorrente, Dr. Carlos César Sousa Cintra.


**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS
TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 04 de setembro de 2009.


Sandra Mª Tavares Menezes de Castro
CONS. RELATORA DESIGNADA


Francisca Marta de Sousa
CONSELHEIRA


Silvana Carvalho Lima Petelinker
CONSELHEIRA


José Rômulo da Silva
CONSELHEIRO


José Wilame Falcão de Souza
PRESIDENTE


Marcos Antonio Brasil
CONSELHEIRO


José Moreira Sobrinho
CONSELHEIRO


Sebastião Almeida Araújo
CONSELHEIRO

Pedro Eleutério Albuquerque
CONS. RELATOR ORIGINÁRIO

PRESENTE:


Ubiratan Ferreira de Andrade
Procurador do Estado