



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
2ª CÂMARA DE JULGAMENTOS

RESOLUÇÃO Nº: 615 /2009  
146ª SESSÃO ORDINÁRIA DE: 07/08/2009  
PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/3351/2005  
AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200509012  
AUTUANTE: JUSCELINO FORTES N. RODRIGUES (mat.104.067-1-4)  
RECORRENTE: COMERCIAL DE MIUDEZAS FREITAS LTDA  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
RELATOR: SEBASTIÃO ALMEIDA ARAÚJO

**EMENTA: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO – ECF.** Rasura eletrônica da memória fiscal. PROCEDENCIA. O contribuinte rasurava eletronicamente, de forma reiterada, os valores lançados na memória fiscal dos equipamentos ECF Daruma, impedindo a acumulação dos valores de venda, ocasionando falta de recolhimento. Afastada, por maioria, a preliminar de nulidade suscitada pela parte. Indeferido, por maioria, pedido de perícia suscitado pela parte. Recurso Voluntário Conhecido e não Provido. Confirmada, por maioria, decisão condenatória de 1ª instância, em consonância com o Parecer da Consultoria Tributária referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Dispositivos infringidos: artigos 73 e 74 do Decreto 24.569/97. Penalidade: artigo 123, inciso I, alínea "c".

## RELATÓRIO

O auto de infração, do presente Processo Administrativo Tributário, relata a seguinte acusação fiscal:

"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 Daruma, impedindo a acumulação dos valores de venda, ocasionando falta de recolhimento do ICMS, conforme informações complementares anexas ao processo."

## **CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**ICMS:** R\$ 324.919,53

**MULTA:** R\$ 324.915,53

Período da infração é de janeiro a dezembro de 2003.

O autuante apontou como dispositivos legais infringidos os artigos 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97, c/c artigo 37, inciso II da Lei nº 12.670/96 e sugeriu como penalidade artigo 123, inciso I, alínea "c" da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03.

Nas informações complementares o autuante faz um relato de todo o procedimento adotado para identificação da fraude e levantamento dos valores lançados. Inicialmente descreve, resumidamente, o funcionamento normal de um equipamento emissor de cupom fiscal – ECF.

A redução Z é emitida no final de cada dia para todos os equipamentos ECF's em uso, contém dentre outras informações, a importância acumulada das vendas realizadas naquele dia (art.400 RICMS);

O valor da venda bruta diária acumulada no totalizador geral é gravado na memória fiscal quando da emissão da Redução Z. A Redução Z deve ser efetuada no final do expediente ou, no caso de funcionamento contínuo, às 24 horas (art.385, parágrafo 1º RICMS). O equipamento só permite a continuidade das operações após a emissão da Redução Z (art.400, parágrafo 1º RICMS);

A emissão da Redução Z gera internamente no ECF a gravação de um registro, que passamos a chamar de "registro diário";

O registro diário 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 ocorreram vendas, o registro diário traz todos os incrementos pertinentes, ficando com o valor ZERO apenas nas posições referentes à venda bruta;

As leituras realizadas por ocasião do Pedido de Uso do equipamento 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 efetuada vai diminuindo o quantitativo de reduções restantes.

Em seguida esclarece como se deu a fraude.

O contribuinte eletronicamente "rasurava" os valores de vendas acumulados, sobrescrevendo-os. Ou seja, em linguagem comum, podemos dizer que o contribuinte escrevia ZEROS sobre os valores, impossibilitando a leitura dos mesmos pelo equipamento ECF. O zeramento era realizado nos campos: data,



hora, CRZ, CRO e venda bruta. Posteriormente passou a ser realizado apenas para as datas, causando a mesma forma de impossibilidade de leitura.

Com esse procedimento, os valores de vendas de vários dias foram omitidos. A fraude fazia parecer que os equipamentos ECF encontravam-se parados (sem funcionamento) por longos períodos. Entretanto temos como elemento probante a existência de alguns cupons fiscais que anexamos a esta informação, emitimos em períodos nos quais os ECF's respectivos supostamente estariam inativos. Vale salientar que nesses períodos não foram registradas intervenções técnicas, portanto os equipamentos não se encontravam com defeito.

Os ECF's efetivamente funcionaram e foram adulterados, pois os registros diários ficaram gravados na memória fiscal e posteriormente foram sobrescritos, permanecendo ocultos na leitura extraída desta memória (leitura em fita detalhe).

Analisando a Leitura X emitida por ocasião do Pedido de uso e a Leitura X emitida no momento da realização da leitura eletrônica da memória fiscal por esta fiscalização, verificamos que existe 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. Portanto, temos nas próprias leituras fornecidas pelo contribuinte e impressas em fita detalhe, a confirmação da fraude levantada pelo relatório de análise dos arquivos eletrônicos do ECF.

A seguir esclarece como foi realizada a identificação da irregularidade (rasura eletrônica) nos equipamentos emissores de cupom fiscal.

A senhora Sílvia Helena Pereira dos Santos, engenheira eletrônica plena da Daruma, em depoimento à Delegacia de Crimes Contra a Fé Pública, afirma 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 uma ação de fraude na qual foram sobrescritos aos dados originalmente gravados, pelo equipamento, prejudicando seu funcionamento regular.

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 dispositivo ou arranjos eletrônicos sofisticados que demandam alto custo.

Diante desse depoimento, solicitamos formalmente 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. Para tanto realizamos cópias dos dados da memória fiscal dos ECF's na presença de representante da empresa, que acompanhou todo o procedimento. Para tanto realizamos cópias dos dados da memória fiscal dos ECF's na presença de representante da empresa, que acompanhou todo o procedimento, assinando e recebendo uma via do Termo de Cópia de memória Fiscal de ECF, lavrado na ocasião.



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 pudemos conhecer a quantidade de registros gravados na memória fiscal e então separar os registros diários e, normais, fraudados e em treinamento/intervenção.

Através deste procedimento conhecemos com exatidão a quantidade de registros fraudados em cada exercício social (2003 e 2004), possibilitando o arbitramento dos valores das vendas omitidos.

Instruem, ainda, ao processo o relatório Análise de Memória Eletrônica de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF.

A recorrente apresenta impugnação ao feito fiscal, fls. 82/87, alegando inexistência da irregularidade apontada no auto de infração: "... em tempo algum a empresa autuada adotou qualquer comportamento direcionado a rasurar valores constantes na memória fiscal de seus ECF's Daruma..." e ausência de provas para lavratura do auto de infração.

O processo encaminhado à Célula de Julgamento de 1ª Instância deste CONAT, para Julgamento.

O Julgador Singular declara a procedência do lançamento tributário.

Inconformado com a decisão proferida, a recorrente interpõe Recurso Voluntário, às fls.171/193, onde apresenta os seguintes argumentos:

Inexistência nos autos de elementos comprovando com segurança que a recorrente tenha adotado alguma conduta comissiva dirigida a obtenção do resultado descrito no lançamento tributário.

É possível que em virtude de problema internos, acusados por tais equipamentos, possam ser causados por intempéries sem qualquer ingerência da recorrente.

Inexiste nos autos elementos comprovando com segurança que a recorrente tenha adotado alguma conduta comissiva dirigida a obtenção do resultado descrito no lançamento tributário.

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.

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.



A recorrente 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.

Não há nos autos prova de que a recorrente rasurava os registros constantes das memórias dos ECF's elencados no lançamento tributário.

Impossibilidade da utilização da metodologia de arbitramento, pois o fato gerador da presente infração é 2003 e a legislação tributária não estabelecia critérios para realização do arbitramento mencionado.

Não foram desconsiderados os cancelamentos de cupons ocorridos no ano de 2003, bem como feriados e domingos.

O que realmente a recorrente deixou de fazer foi realizar as cabíveis intervenções, na forma exigida pela legislação tributária, quando os citados ECF's apresentaram tais defeitos.

Solicita perícia para elucidar se houve ou não a infração imputada à recorrente.

A Consultoria Tributária emite Parecer de nº200/205, sugerindo a manutenção da decisão de procedência de 1ª Instância, referendado pelo representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

Nulidade suscitada em sessão. A recorrente, por seu representante legal, argüiu a nulidade do processo administrativo 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.

É o relatório.

## **VOTO**

A questão apresentada, conforme relato, denuncia que o contribuinte autuado rasurava eletronicamente, de forma reiterada, os valores lançados na memória fiscal dos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal.

Inicialmente, examinamos a questão preliminar argüida em sessão. Os argumentos apresentados pelo representante da recorrente quanto ao não recebimento dos documentos referentes à ação fiscal, precisamente, os anexos VI e VIII e disquetes, não tem fundamentação legal.

Os anexos VI e VIII constam do Relatório de Análise de Memória Eletrônica de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, que faz parte das Informações Complementares. Mencionado relatório esclarece:

"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)." (fls.41).

"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 a 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 (fls.80).

Portanto, por todo o exposto, afasto a nulidade suscitada por entender não existir cerceamento ao direito de defesa, por falta de entrega da documentação que embasa o presente auto de infração.

Quanto à infração apontada no auto, a recorrente se defende, alegando 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, e que referida acusação é fruto de conjecturas e presunções, já que não teria sido comprovada pela agente do fisco.

Inicialmente, destaco o depoimento prestado pela engenheira eletrônica da fabricante DARUMA (fls. 26), quando descreve a fraude constatada nos ECF's de empresa da conhecida cadeia de lojas Freitas.

A empresa DARUMA declara que transferiu conhecimento e tecnologia para análise de dados do dispositivo de armazenamento da memória fiscal dos equipamentos emissores de cupom fiscal, objetos do presente auto de infração, para dois funcionários da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, habilitando-os para análise de memória fiscal em arquivo magnético no formato binário.

Quando da análise da memória fiscal dos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal FS345 nºs 27248 E 31035, ficou constatado a existência de 315 e 233 registros diários fraudados, respectivamente (fls.14/19). Portanto, devidamente configurada a infração apontada nos autos.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a acusação fiscal de fraude nos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal não se baseia em presunções, mas nos relatórios extraídos dos ECF's, quando da análise da memória fiscal.

Acrescenta-se, ainda, outros fatos que somente confirmam a materialidade da infração apresentada nos autos.

Os registros fraudados omitiam a impressão dos valores dos registros diários em qualquer leitura X, redução Z ou leitura da Memória Fiscal, supondo a não utilização do ECF por longos períodos, como se observa, ECF nº 27248, supostamente sem atividade no período de



20/08/2003 a 31/05/2004. O contribuinte afirma que a falta de atividade se deu por defeitos técnicos. Entretanto, não houve no período indicado nenhuma intervenção técnica para regularização dos equipamentos. Os ECF's simplesmente voltaram a funcionar sem qualquer intervenção de técnico especializado, sem que fossem reparados os defeitos alegados.

Como prova da utilização dos equipamentos no período de suposta inatividade o autuante juntou cupom fiscal emitido pelo equipamento ECF nº27248, no dia 03/01/2004. Ressalte-se que para esse período não existe nenhum registro de venda na Leitura da Memória Fiscal.

A legislação vigente determina a impressão e o arquivamento da Leitura da Memória Fiscal ao final de cada período e da Redução Z quando do encerramento do dia. Em nenhum momento o contribuinte apresentou referida documentação, que comprovaria todas as alegações da defesa. Como bem entende o representante da Procuradoria Geral do Estado, em termos de Direito Tributário assim como no Processo Administrativo Tributário, o ônus da prova deve ser compartilhado entre o Estado e o contribuinte.

Como se vê, a Recorrente contesta a presente acusação fiscal, mas não apresenta documentação que tornaria incontrovertidos seus argumentos. Ao contrário, nenhum documento foi apresentado como prova capaz de desconstituir o ilícito descrito no presente auto de infração.

Quanto à informação do 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. Entendo que referida informação não se opõe a presente acusação.

Também como prova da fraude praticada nos equipamentos emissores de cupom fiscal, restando a certeza quanto aos fatos descritos na acusação fiscal, não deixando qualquer dúvida quanto ao procedimento de rasura eletrônica utilizado pela Recorrente, o autuante junta as cópias das Leituras X realizadas por ocasião do Pedido de Uso dos Equipamentos e da ação fiscal, que informa a quantidade de reduções realizadas (Reduções Efetuadas) e a quantidade de reduções que o equipamento tem capacidade de gravar (Reduções Restantes).

A análise da Leitura X emitida por ocasião do Pedido de uso e a Leitura X emitida no momento da realização da leitura eletrônica da memória fiscal por esta fiscalização, verifica-se que existe 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. Portanto, entendo que as próprias leituras fornecidas pelo contribuinte e impressas em fita detalhe confirmam a fraude levantada pelo relatório de análise dos arquivos eletrônicos do ECF.

Quanto ao não acompanhamento dos trabalhos de fiscalização por representante da recorrente, entendo 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.

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). Embora à época não houvesse definição de critério a ser adotado, entendo que no presente caso foi aplicado um critério racional e lógico conforme descrito à folha 06, sem trazer prejuízo a recorrente.



No que se refere ao pedido de perícia do contribuinte para confirmar a inexistência da infração apontada, entendo que a documentação apresentada é bastante e suficiente para comprovação da irregularidade apontada no auto, não sendo necessária referida providência.

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 o voto.

## DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente COMERCIAL DE MIUDEZAS FRETIAS LTDA e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

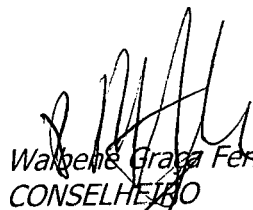
A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e relativamente a **preliminar de nulidade suscitada pela parte**, em razão do autuante não ter acostado aos autos a totalidade dos relatórios que deram ensejo à autuação, nem 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, indeferir-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 da Conselheira Relatora e de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os Conselheiros Jeritza Gurgel Holanda Rosário Dias, José Moreira Sobrinho e Walbene Graça Ferreira Filho, 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 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos ~~01 de dezembro~~ de 2009.



  
JOSÉ WILAME FALÇÃO DE SOUZA  
PRESIDENTE

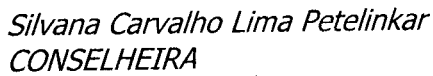


  
José Romulo da Silva  
CONSELHEIRO


  
Walgênia Graça Ferreira Filho  
CONSELHEIRO

  
Francisca Maria de Sousa  
CONSELHEIRA

  
José Moreira Sobrinho  
CONSELHEIRO

  
Silvana Carvalho Lima Petelinkar  
CONSELHEIRA

  
Jeritza Gurgel Holanda Rosário Dias  
CONSELHEIRA

  
Daniela Sousa Gouveia  
CONSELHEIRA

  
Sebastião Almeida Araújo  
CONSELHEIRO RELATOR

  
UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE  
PROCURADOR DO ESTADO