

PROCESSO - A. I. Nº 09345612/04
RECORRENTE - SUPERMERCADO CENTRAL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0161-04/05
ORIGEM - INFAZ BOM JESUS DA LAPA
INTERNET - 09/03/2006

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0039-11/06

EMENTA: ICMS. EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF). USO IRREGULAR. MULTA. É devida a imposição de multa ao contribuinte que intervir em equipamento de controle fiscal possibilitando alterar o valor armazenado na memória fiscal de trabalho do ECF, salvo na hipótese de necessidade técnica. Infração caracterizada mediante a constatação, por técnicos da SEFAZ e por empresa especializada, de que houve incremento do contador de reinício de operação (CRO); colocação de lacre com folga; tampa do visor do usuário e do consumidor sem estar soldada ao gabinete superior; resina de fixação do dispositivo que armazena os dados da memória fiscal adulterada, permitindo alterações dos valores armazenados na área de memória fiscal do equipamento. Rejeitadas as preliminares de nulidade da Decisão recorrida e do procedimento fiscal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal proferida no Acórdão nº 0161-04/05, pela Procedência do presente Auto de Infração, o qual foi lavrado para exigir a multa de R\$13.800,00, em razão do uso de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) com adulteração da resina de proteção da memória, permitindo alteração do valor armazenado na área de memória do referido equipamento.

A Junta de Julgamento Fiscal rejeitou as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, por entender que:

1. o lançamento encontra-se revestido das formalidades previstas legalmente, não se enquadrando em nenhum dos incisos do artigo 18, do RPAF/99;
2. de acordo com o artigo 29, do RPAF/99, é dispensável a lavratura do Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos quando o Auto de Infração for lavrado em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, não podendo ser acatada a alegação de que se encontrava com o prazo de validade vencido;
3. os artigos 39 e 824-P, do RICMS/97, indicados pelo autuante no lançamento, efetivamente não são os corretos para embasar a autuação, pois se referem à responsabilidade imposta à empresa credenciada, entretanto, o artigo 824-H, do RICMS/BA, também mencionado no Auto de Infração, pode ser aplicado à situação em análise, já que o contribuinte usuário de ECF tem a obrigação de comunicar à Secretaria da Fazenda, via internet, as manutenções realizadas nos equipamentos.

No mérito, manteve a autuação, sob o fundamento de que a infração foi devidamente comprovada por meio dos documentos apensados aos autos, tendo sido constatado nos ECF's

examinados que:

- a) a tampa do visor do usuário e do consumidor não estava soldada ao gabinete superior;
- b) a resina de fixação do dispositivo de armazenamento de dados da Memória Fiscal estava violada ou adulterada;
- c) havia folga no fio de aço do lacre e o lacre estava com o fio de aço partido (violado);
- d) houve incremento no Contador de Reinício de Operação - CRO em data posterior ao da última intervenção cadastrada.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 107 a 112), o sujeito passivo pede a reforma da Decisão recorrida, alegando que o órgão julgador de Primeira Instância, de forma indevida, acrescentou outras infrações ao PAF, ao acusá-lo de ter feito nove intervenções no ECF de nº 502100 sem comunicar o fato à Secretaria da Fazenda, revelando despreparo técnico e desconhecimento da legislação, já que *“jamais poderia inferir que o fato do Contador de Reinício de Operação está (sic) incrementado de nove unidades em relação ao último valor cadastrado na SEFAZ significa que o equipamento foi submetido a intervenção técnica”*.

Argumenta que, se for aceito *“o patético argumento do julgador/relator, não há cometimento da infração tipificada no item 2 da alínea “b” do inciso XIII-A do art. 915 do RICMS/BA, pois tal dispositivo traz expressamente o seguinte texto: ‘salvo na hipótese de necessidade técnica’”* e, se as nove intervenções foram realizadas, o foram por necessidade técnica e, assim, *“não se pode alegar o cometimento da infração tipificada em tal dispositivo”*, devendo ser exigida apenas a multa de R\$50,00, prevista no artigo 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96, por *“falta de comunicação da necessidade de manutenção no ECF”*.

Prossegue dizendo que a afirmação do julgador, de que teriam sido feitas nove intervenções no ECF de nº 502100 é mera conjectura, pois é possível que tenha havido uma, duas ou inúmeras intervenções, ou mesmo nenhuma, e o fato de o Contador de Reinício de Operação acusar o incremento de nove unidades não significa que houve nove intervenções técnicas no ECF, já que, para a SEFAZ, considera-se intervenção técnica qualquer ato de reparo, manutenção, limpeza, programação fiscal e outros da espécie, que implique remoção do lacre instalado (artigo 771, parágrafo único, do RICMS/97), e, não havendo remoção do lacre, não há intervenção técnica com necessidade de emissão do Atestado de Intervenção Técnica em ECF, conforme previsto no artigo 824-P, inciso IV, do RICMS/BA.

Acrescenta que se pode “conjecturar” que *“o incremento do Contador de Reinício de Operação pode ter ocorrido por falha de contato no jumper de intervenção técnica localizado na Placa Controladora Fiscal do equipamento”*, falha não muito comum, mas possível de ocorrer.

Afirma que se valeu de assistência jurídica para as suas manifestações, tendo solicitado ao Sr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos, *“pessoa com elevado conhecimento da legislação tributária relativa a Emissor de Cupom Fiscal (ECF) e de reconhecimento nacional nessa área, que respondesse a diversos quesitos, os quais diz que está acostando ao PAF (Anexo I), concluindo que o órgão julgador a quo está equivocado em suas conclusões acerca do incremento no Contador de Reinício de Operação (CRO)”*.

Aduz que o autuante não demonstrou a competência técnica das pessoas que emitiram os relatórios de vistoria e os laudos de vistoria, já que o Sr. Elias Lima dos Santos é empregado da empresa ECF TECH, credenciada pela Secretaria da Fazenda para intervir em ECF, mas não é representante do fabricante (Yanco).

Quanto ao Sr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos, agente de tributos estaduais (ATE), cadastro nº 232179-2, lotado na Gerência de Automação Fiscal, diz que, ainda que seja indiscutível seu conhecimento sobre ECF, *“não há prova de que ele seja competente para emitir Parecer técnico acerca de equipamento eletrônico e de informática”*, sendo *“discutível sua competência para*

atuar como perito”, consoante o previsto no artigo 7º, da Lei nº 8.210/02, que reestruturou o Grupo Ocupacional Fisco da Secretaria da Fazenda, onde não se observa, dentre as atribuições do cargo de agente de tributos estaduais (ATE), a “competência para emissão de Parecer ou laudo técnico acerca de equipamento eletrônico e de informática, especialmente Emissor de Cupom Fiscal (ECF)”.

Argumenta que o autuante distorceu a tipificação legal e, ao rebater as alegações defensivas, limitou-se a tentar explicar que o termo “memória de trabalho”, constante no lançamento, foi grafado em letras minúsculas e, portanto, não se refere à memória de trabalho de que trata o inciso III do artigo 824-S do RICMS/97, conforme a resposta dada ao quesito nº 22 (Anexo I) pelo Sr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos, não se enquadrando, a irregularidade apontada, “no fato típico penal”.

Por fim, requer a anulação da Decisão recorrida, ou caso isso não seja deferido, a sua reforma, para julgar Improcedente o Auto de Infração.

A ilustre representante da PGE/PROFIS, Dra. Manuela Tapioca de Rezende Maia, apresentou o seu Parecer (fls. 126 a 130) opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto pelo autuado, com fundamento nos seguintes argumentos:

1. apesar de os artigos 824-P (que dispõe sobre as atribuições da empresa credenciada para intervir em ECFs) e 39 (que trata da responsabilidade solidária), ambos do RICMS/97, não se enquadrarem tipicamente na descrição fática dada pelo autuante, o erro na tipificação dos fatos não implica nulidade do presente Auto de Infração, já que a descrição fática deixou evidente o enquadramento legal, nos termos do artigo 19, do RPAF/99;
2. foi acertada a aplicação da penalidade prevista no artigo 42, inciso XIII-A, alínea “b”, item 2, da Lei nº 7.014/96, pelo descumprimento de obrigação acessória, haja vista que tal dispositivo guarda relação com o item 2 da alínea “b” do inciso XIII do artigo 915 do RICMS/BA, que tem previsão semelhante;
3. não é aceitável a alegação recursal, de que a multa imposta se refere à adulteração de memória de trabalho, enquanto que o objeto da autuação é a alteração da memória fiscal, pois o autuante já esclareceu, na informação fiscal, que o termo “memória de trabalho”, descrito no artigo 42, inciso XIII-A, alínea “b”, item 2, da Lei nº 7.014/96, é usado em sentido amplo, abrangendo as três espécies de memória constituintes de um equipamento emissor de cupom fiscal (ECF), a saber: memória fiscal, memória de trabalho e memória de fita-detalle;
4. a memória de trabalho, em sentido estrito, registra toda a movimentação das vendas realizadas num determinado dia e ao fim dessa jornada, impressa a Redução Z, esses dados são armazenados na memória fiscal da máquina, que é permanente, ficando então a memória de trabalho, modificável, livre de dados para que possa ser utilizada no dia seguinte e, diante disso, percebe-se claramente que a memória fiscal é a parte do equipamento mais importante para a fiscalização, pois é lá que fica armazenada toda a movimentação financeira da empresa realizada por meio de determinado ECF, desde o primeiro até o último dia de seu funcionamento, e, sendo assim, *“seria até juridicamente ilógico a punição pela adulteração da memória de trabalho com uma multa pesada e não trazer nenhum castigo específico pelo atingimento da memória fiscal”*;
5. no caso em tela, não é imprescindível, para a concretização da infração, a alteração efetiva dos valores consignados no equipamento, pois o presente lançamento não foi lavrado para a cobrança de imposto, mas para exigir multa em função do descumprimento de obrigação acessória, e a permissão para que haja a alteração já é suficiente para configurar a infração, uma vez que o dispositivo legal prevê, alternativamente, duas condutas: alterar ou permitir a alteração do valor da memória de trabalho *lato sensu*, não havendo necessidade da prova da alteração efetiva de valores para caracterizar a infração;

6. do exame dos laudos técnicos acostados ao PAF, constata-se que realmente os ECFs utilizados pelo recorrente sofreram adulteração, inclusive com a verificação de que nos equipamentos de nºs 502102, 502103 e 502104, além da adulteração da resina protetora da memória fiscal, houve colocação de lacre com folga no fio de aço e de lacre com fio de aço partido (violado), enquanto que na máquina de nº 502100 detectou-se que estava lacrada, porém com verificação do incremento do Contador de Reinício de Operação (CRO), em data posterior ao da última intervenção cadastrada, e, portanto, não é válida a afirmação do recorrente, de que não houve remoção do lacre e de que não houve intervenção técnica que acarretasse a necessidade da emissão de atestado de intervenção;
7. não se pode conferir validade ao entendimento do contribuinte, de que houve mera falta de comunicação à SEFAZ de intervenção nos equipamentos, haja vista que as adulterações detectadas pelos técnicos foram causadas pela ação humana (travas forçadas, rompimento e folga de lacres, adulteração da resina de proteção da memória fiscal etc) e não por simples defeito nas máquinas;
8. não tem razão o recorrente, ao duvidar da competência técnica dos executores da perícia nos equipamentos emissores de cupom fiscal, pois um breve exame dos laudos comprova que o Sr. Elias Lima dos Santos é realmente técnico devidamente credenciado pela Yanco, fabricante dos equipamentos apreendidos, e quanto ao Sr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos, agente de tributos responsável pela confecção dos relatórios de vistoria das máquinas, *“o autuado se contradiz ao questionar sua competência ao mesmo tempo em que anexa ao presente Recurso voluntário resultado de consulta paga dirigida ao citado agente de tributos ora licenciado, aduzindo que ‘é indiscutível seu conhecimento sobre ECF’”*.

VOTO

Inicialmente, deixo de acatar o pleito do recorrente, de anulação da Decisão recorrida, sob a alegação de que teria havido acréscimo de infrações não existentes no lançamento, considerando que:

1. o órgão julgador de Primeira Instância afastou as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado e apreciou o mérito da autuação apresentando o fundamento legal e o seu ponto de vista, baseado nos documentos apensados aos autos, como estabelecido no inciso III do artigo 164 do RPAF/99;
2. os argumentos utilizados pela Junta de Julgamento Fiscal para demonstrar as razões da Decisão adotada não ensejaram o acréscimo de infrações não cometidas pelo sujeito passivo, como alegado pelo recorrente, mas representaram apenas ilações legítimas retiradas dos documentos que compõem o PAF, no sentido de formar o seu convencimento, nos termos do artigo 153, do RPAF/99;
3. a avaliação quanto à correção, ou não, da Decisão recorrida envolve a análise do mérito do presente Auto de Infração, o que será feito no momento oportuno.

Quanto aos artigos 39 e 824-P, do RICMS/97, citados no lançamento pelo autuante, realmente não se enquadram na descrição fática da autuação, já que o primeiro trata da responsabilidade solidária e o segundo dispõe sobre as atribuições da empresa credenciada para intervir em ECFs. Todavia, o erro na tipificação dos fatos descritos não implica nulidade do presente Auto de Infração, considerando que, pela descrição fática, ficou evidente o enquadramento legal, nos termos do artigo 19, do RPAF/99. Ademais, o preposto fiscal também mencionou, como infringido, o artigo 824-H, do RICMS/97 que se refere às obrigações do contribuinte usuário de ECF para o seu uso, manutenção ou cessação.

Ressalto, ainda, que a Junta de Julgamento Fiscal decidiu acertadamente, ao afastar a nulidade suscitada pelo contribuinte de que o Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos estava

com o prazo de validade vencido, haja vista que, de acordo com o artigo 29, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, é dispensada a sua lavratura quando o Auto de Infração for lavrado em decorrência de descumprimento de obrigação acessória.

No mérito, o lançamento foi feito para exigir multa por descumprimento de obrigação acessória pelo fato de o contribuinte ter feito *“uso de ECF com adulteração da resina de proteção da memória, permitindo alteração do valor armazenado na área de memória do referido equipamento”*.

A descrição acima é exatamente a que foi feita pelo autuante no Auto de Infração e a discussão sobre se a memória a que se refere a legislação é a de trabalho ou a fiscal foi levantada pelo autuado em sua impugnação, porém, como ressaltado no excelente Parecer exarado pela PGE/PROFIS, esta é uma questão de interpretação lógica, na medida em que:

1. a memória de trabalho, *stricto sensu*, é provisória e serve apenas para o registro das vendas ocorridas em determinado dia, sendo que, após a emissão da Redução Z e o envio dos dados para a memória fiscal, é “zerada”;
2. a memória fiscal, por outro lado, é definitiva, pois nela fica armazenada toda a movimentação financeira da empresa realizada por meio de determinado ECF, desde o primeiro até o último dia de seu funcionamento, e, para evitar o apagamento dos dados ali existentes, é que a legislação obriga os fabricantes dos equipamentos a envolver o seu receptáculo em uma resina protetora;
3. portanto, a resina de proteção a que se refere o autuante deve ser entendida como aquela que envolve a memória fiscal, porque a memória de trabalho, como dito acima, é provisória;
4. por sua vez, o termo “memória de trabalho” constante no item 2 da alínea “b” do inciso XIII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 somente pode ser interpretado no seu sentido mais amplo (envolvendo a memória de trabalho em sentido estrito, a memória fiscal e a memória da fita-detache), já que seria juridicamente ilógico que o legislador estabelecesse uma pesada multa para a alteração, ou a permissão de alteração, da memória de trabalho provisória e não previsse nenhuma penalidade para o mesmo procedimento em relação à memória fiscal, que é justamente a parte do equipamento mais importante e crucial para a fiscalização.

Verifico pelos documentos apensados aos autos, especialmente os Relatórios de Vistoria em ECF e os Laudos Técnicos expedidos pela Secretaria da Fazenda, relativos aos equipamentos emissores de cupom fiscal encontrados em poder do autuado (fls. 3 a 33), que:

1. o ECF nº 502100 da marca Yanco estava com a tampa do visor solta, dando acesso à placa fiscal; as travas do lado direito estavam quebradas, indicando que haviam sido forçadas; a resina da memória fiscal não era a original; o receptáculo estava folgado nas laterais e o cabo da memória fiscal tinha vestígios de resina, quando deveria estar limpo; por fim, havia incremento no Contador de Reinício de Operação (CRO) em data posterior ao da última intervenção cadastrada na SEFAZ;
2. o ECF nº 502101 da marca Yanco estava com a tampa do visor solta; os lacres de nºs 0064016 e 0125976 estavam folgados e o de nº 0113135 estava violado (partido) e colocado dentro da máquina; não possuía a placa fiscal, não podendo, assim, ser verificadas as informações do *software* básico e, ainda, estava com a resina da memória fiscal não original;
3. o ECF nº 502103 da marca Yanco estava com a tampa do visor solta, dando acesso à placa fiscal; o lacre de nº 0422099 estava folgado e o de nº 0113135 estava violado (partido) e remendado dentro da máquina; faltava um lacre próximo ao *jumper* de intervenção; o lado direito da máquina havia sido forçado para que, juntamente com a falta do lacre direito, fosse permitida a intervenção sem o deslacre total; a resina de proteção da memória não era original;

4. o ECF nº 502104 da marca Yanco estava com a tampa do visor solta, dando acesso à placa fiscal; os lacres de nºs 0422076, 0422086 e 0422093 estavam folgados e o primeiro estava remendado dentro da máquina para dar a impressão de que estava ileso; o lacre nº 0422076 (remendado) estava próximo ao *jumper* de intervenção técnica, permitindo zeramento das vendas sempre que se quisesse, sem a necessidade do completo deslacre; as travas do lado direito estavam quebradas, indicando que haviam sido forçadas; finalmente, a resina da memória fiscal não era a original e apresentava altura excessiva;
5. o ECF sem número de fabricação identificado estava completamente sem lacres; a tampa do visor estava solta; não possuía a placa fiscal, não podendo, assim, ser verificadas as informações do *software* básico; a resina da memória fiscal estava esburacada deixando à mostra a janela de apagamento; as travas do lado direito estavam quebradas, indicando que haviam sido forçadas; a máquina estava sem a placa de fabricação, o que, juntamente com a memória fiscal apagada, torna impossível a sua identificação.

O recorrente alegou que os documentos acima referidos (Laudos Técnicos e Relatórios de Vistoria) não poderiam ser aceitos porque os Srs. Elias Lima Santos e Ednilton Meireles de Oliveira Santos não têm competência técnica para expedir laudos e realizar vistorias em equipamentos emissores de cupom fiscal.

Entretanto, verifico que o Sr. Elias Lima Santos é um técnico devidamente autorizado a realizar intervenções técnicas em equipamentos fabricados pelas empresas Bernatech, Yanco e Sygmatec, as quais são credenciadas pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, e, sendo assim, considero que o referido técnico é perfeitamente capacitado a emitir laudos técnicos nos equipamentos da Yanco, os quais são utilizados pelo sujeito passivo em seu estabelecimento.

Quanto ao Sr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos, agente de tributos estaduais, atualmente licenciado do cargo segundo a PGE/PROFIS, o recorrente afirmou que é “*discutível sua competência para atuar como perito*”, entretanto, não se sentiu embaraçado em pagar por seus serviços como “consultor em ECF” e trazer ao PAF as respostas fornecidas pelo “*perito*” a 36 questões por ele formuladas (Anexo I – fls. 114 a 122), afirmando que se tratava de “*pessoa com elevado conhecimento da legislação tributária relativa a Emissor de Cupom Fiscal (ECF) e de reconhecimento nacional nessa área*”. Logo, concluo que, se o sujeito passivo confiou no Sr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos como perito capacitado para responder a uma consulta, não há como não considerá-lo perfeitamente competente para emitir Relatórios de Vistoria em ECF.

Por tudo quanto foi exposto, entendo que a Decisão recorrida não merece reforma, pois ficou sobejamente comprovado que os equipamentos emissores de cupom fiscal utilizados pelo recorrente sofreram graves adulterações permitindo, em razão disso, a alteração do valor armazenado na área de memória de trabalho, aqui entendida em seu sentido amplo como explanado anteriormente. Nesta situação, a penalidade a ser aplicada é a prevista no artigo 42, inciso XIII-A, alínea “b”, item 2, da Lei n.º 7.014/96 (R\$13.800,00), e não aquela multa prevista no artigo 42, inciso XXII, da referida Lei (R\$50,00), como deseja o recorrente.

Observo, por fim, que a multa de R\$13.800,00 foi estabelecida na legislação para o contribuinte, ou o credenciado a intervir em equipamento de controle fiscal, que alterar valor armazenado na área de memória de trabalho de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF), ou permitir a sua alteração, não havendo a necessidade de a fiscalização provar a ocorrência da efetiva alteração dos valores da memória ou quantificar o valor da alteração, caso tenha ocorrido, considerando que se trata de exigência de penalidade por descumprimento de obrigação acessória e não do imposto estadual.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, apresentado pelo autuado, para manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração, acolhendo o opinativo da PGE/PROFIS.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **09345612/04**, lavrado contra **SUPERMERCADO CENTRAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$13.800,00**, com os devidos acréscimos moratórios, prevista no art. 42, XIII-A, “b”, 2, da Lei nº 7.014/96.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS