

**JOSÉ ANTONIO RICCI**  
**MARCOS ROBERTO S. FONSECA**

**ESTUDO DAS FRAUDES FISCAIS EM EQUIPAMENTOS  
INFORMATIZADOS DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do Título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Josué Brisola

**CURITIBA**

**2003**

## ÍNDICE

<b>RESUMO</b> .....	II
<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	1
<b>2. METODOLOGIA</b> .....	6
<b>3. DESENVOLVIMENTO</b> .....	7
3.1. ICMS - CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS E INTERMUNICIPAIS E DE COMUNICAÇÃO.....	7
3.1.1. ICMS – Considerações Iniciais.....	7
3.2. EVASÃO DE IMPOSTOS.....	12
3.2.1. Elisão Fiscal.....	13
3.2.2. Norma Geral Anti-Elisiva.....	14
3.2.3. Fraude Fiscal.....	15
3.3. AUDITORIA E FISCALIZAÇÃO DO ICMS.....	18
3.3.1. Auditoria.....	19
3.3.2. Fiscalização.....	20
3.4. OS SISTEMAS INFORMATIZADOS E A FISCALIZAÇÃO DO ICMS.....	22
3.4.1. Evolução da Informática.....	22
3.4.2. Os Meios Eletrônicos e a Arrecadação de Impostos.....	25
3.4.3. Legislação Específica sobre Informática e os meios eletrônicos de arrecadação.....	27
3.4.4. Limitações Técnicas na fiscalização dos meios eletrônicos.....	32
3.5. FRAUDE COMO CRIME PREVISTO EM LEI.....	34

3.5.1. Características do Crime de Fraude Fiscal.....	35
3.5.2. Fraude de Tributo Indireto.....	36
3.5.3. Sujeito Ativo.....	40
3.5.4. Procedimento Fiscal Administrativo.....	40
<b>3.6. ANÁLISE DAS FRAUDES NOS EQUIPAMENTOS DE EMISSÃO</b>	
<b>DE CUPOM FISCAL – ECF – MODALIDADES REGISTRADAS NO</b>	
<b>ESTADO DO PARANÁ.....</b>	<b>42</b>
3.6.1. Fraudes e Sonegação de Impostos – Infrações e Penalidades.....	50
3.6.2. Infrações Relativas a Documentos Fiscais e Impressos Fiscais.....	52
3.6.3. Infrações Relativas a Livros Fiscais e Registros Magnéticos.....	55
3.6.4. Infrações Relativas a Sistema Eletrônico de Processamento de Dados e ao Uso e Intervenção em Máquina Registradora, Terminal Ponto de Venda – PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF – ou Qualquer Outro Equipamento.....	58
3.6.5. Infrações Relativas à Intervenção Técnica em Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF.....	63
3.6.6. Infrações Relativas ao Desenvolvimento de "Softwares" Aplicativos para Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF.....	64
<b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>66</b>
<b>5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>69</b>
<b>6. ANEXOS.....</b>	<b>71</b>
<b>ANEXO I – Atestado de intervenção em equipamento emissor de</b>	
<b>cupom fiscal – ECF.....</b>	<b>72</b>

## RESUMO

RICCI, J. A.; FONSECA, M. R. S. **Estudo das Fraudes Fiscais em Equipamentos Informatizados de Emissão de Nota Fiscal.**

Este estudo objetivou coletar dados que permitam aos agentes fiscais um conhecimento mais complexo das características das fraudes fiscais em equipamentos informatizados de emissão de cupom fiscal, tendo em vista que a fraude fiscal tem como finalidade obter vantagem econômica, financeira ou fiscal ilícita, em detrimento da Fazenda Pública. É pois, um meio ilícito para atingir um fim também ilícito. O estudo explanou através de expressivos referenciais teóricos o que é fraude fiscal, seus meios e normas, enfatizou como é elaborada a auditoria fiscal e a fiscalização de tributos, estabeleceu relações entre emissão de nota fiscal, equipamentos informatizados e fraude fiscal; relacionou as principais fraudes e seus impactos na arrecadação de tributos; caracterizou as fraudes salientando como ela se processa passo-a-passo; relacionou as fraudes como crime previsto em lei; demonstrou quais as infrações e suas penalidades e apresentou conclusões referentes ao objeto de estudo. **Palavras-chave:** Fraudes, ICMS, ECF, Nota Fiscal.

e-mail dos autores: Jricci@pr.gov.br

Siba@pr.gov.br

## 1. INTRODUÇÃO

A emissão de notas fiscais é o item que apresenta a mais tradicional necessidade de padronização, e é provavelmente o documento mais importante do campo tributário, exigido pela legislação. Embora esteja inserida nas obrigações acessórias, é na maioria das vezes, quem gera a obrigação tributária principal, quando esta for tributável. Sua legitimidade dar-se através da autorização de impressão emitida pela Repartição Fazendária Estadual.

Mediante o exposto verifica-se que a nota fiscal representa a própria gênese da transação mercantil, a partir dela fluem as informações que serão objeto da apreciação e análise, tornando-se este instrumento imprescindível para o conhecimento, a fim fazendários dos detalhes intrínsecos e extrínsecos que integram este documento. No entanto, atualmente elas inserem-se no contexto das fraudes fiscais com o intuito de sonegar tributos.

Os Sistemas de automação comercial designam genericamente aquele conjunto de soluções *hardware* e *software* combinados - que processam e gerenciam as operações de venda do comércio, principalmente a nível de varejo. Está em andamento hoje, no Brasil, um processo de automação de estabelecimentos comerciais que, embora incipiente, se apresenta em fase de rápido crescimento. Seu uso mais intenso acha-se ainda praticamente restrito às grandes cadeias de lojas de bens de consumo duráveis e supermercados, mas é cada vez mais freqüente o público consumidor deparar-se com computadores e *scanners* até mesmo em drogarias e padarias.

O ritmo desse processo vem se acelerando, com o número de estabelecimentos automatizados praticamente dobrando a cada ano. Tal ritmo de crescimento vem ocorrendo não só por sua contribuição para o planejamento e o controle das empresas, mas também como instrumento de competição por clientes que já preferem os estabelecimentos automatizados, além da questão fiscal, traduzida basicamente na necessidade de diminuição da sonegação, particularmente do ICMS.

A Comissão Técnica Permanente do ICMS, órgão do Conselho Nacional de Política Fazendária, aponta para a possibilidade de automação de mais de meio milhão de estabelecimentos nos próximos quatro anos, o que poderá gerar negócios da ordem de alguns bilhões de dólares no período.

Salienta-se que as caixas registradoras mecânicas foram os primeiros equipamentos colocados em um ponto de venda com a finalidade de controlar as operações comerciais. As caixas registradoras eletrônicas só surgiram nos anos 70, sendo sucedidas pelos terminais ponto de venda (PDV), que utilizam recursos de informática, a partir de leitores de códigos de barras (*scanners*) e canetas ópticas.

A utilização de soluções de automação comercial, cada vez mais necessárias à gestão das empresas, levou as autoridades fiscais a concluir que esses equipamentos poderiam ser um importante instrumento de apoio à fiscalização, principalmente às que envolvem o recolhimento do imposto devido sobre a mercadoria - ICMS, desde que seu uso fosse devidamente regulamentado.

Assim, no Brasil foram elaborados, a nível nacional, convênios fiscais que normatizaram a utilização desses equipamentos, bem como estabeleceram os requisitos necessários para controle da operação de ICMS. Os equipamentos-chave

para este controle são os emissores de cupom fiscal (ECF), cujo uso foi normatizado pelo Convênio ICMS 156/94, estabelecido entre a Secretaria da Receita Federal e as secretarias de fazenda de cada unidade da Federação. Foi normatizado o uso de três tipos básicos de ECF, máquina registradora; terminal ponto de venda; impressora fiscal.

O convênio estabeleceu principalmente que: o uso, ou a cessação de uso, do ECF continuará sendo autorizado pelo Estado; os equipamentos devem conter *memória fiscal*; e é proibida a existência de tecla, dispositivo ou função que iniba a emissão do registro de operações ou que vede a acumulação dos valores das operações sujeitas ao ICMS.

Foram estabelecidas, ainda, as características mínimas a serem obedecidas pelos ECFs, todos com impressão por impacto (mecanismo de impressão por impacto de agulhas), entre as quais se destacam a inclusão dos seguintes dispositivos: visor, emissor de cupom fiscal e emissor de fita detalhe (discriminação da mercadoria em bobina de papel); totalizador geral, totalizadores parciais e contador de ordem de operação; memória fiscal inviolável; bloqueio automático de funcionamento ante a perda de dados acumulados nos contadores e totalizadores; e os contadores e totalizadores deverão ser mantidos em memória residente no equipamento por, no mínimo, 720 horas, mesmo na ausência de energia elétrica.

No Brasil, o órgão encarregado especificamente para a homologação dos equipamentos fiscais e para o estabelecimento de convênios fiscais é a Comissão Técnica Permanente do ICMS, que opera junto à Secretaria da Receita Federal.

Os governos estaduais vêm aplicando alguns incentivos ao comércio para a implantação de instrumentos de automação, notadamente o desconto dos

investimentos, ou de parte destes, no pagamento do ICMS do estabelecimento. Note-se que ainda não há obrigatoriedade, a nível nacional, do uso de ECF, o que poderá, contudo, ser estabelecido por lei complementar, com a importante missão de evitar as fraudes fiscais e conseqüentemente a sonegação de impostos.

A fraude fiscal tem como finalidade obter vantagem econômica, financeira ou fiscal ilícita, em detrimento da Fazenda Pública. É pois, um meio ilícito para atingir um fim também ilícito. A fraude fiscal pode ser conceituada como gênero, do qual vários delitos são as espécies, mas como se caracterizam as fraudes fiscais em equipamentos informatizados de emissão de nota fiscal?

É um questionamento a ser feito, pois sabe-se até o momento que entre as muitas fraudes ocorridas, estão as relacionadas ao uso indevido dos equipamentos informatizados de emissão de nota fiscal.

As fraudes em equipamentos informatizados de emissão de nota fiscal são geralmente aquelas que utilizam-se do próprio sistema para fraudar os resultados que interessam à fazenda pública, através de software paralelos implantados nos equipamentos informatizados e até mesmo o uso de equipamentos não autorizado pelo fisco.

Este estudo, permeado por seu objetivo geral visou coletar dados que permitam aos agentes fiscais um conhecimento mais detalhado das características das fraudes fiscais em equipamentos informatizados de emissão de nota fiscal.

Através de seus objetivos específicos, este estudo explanou através de expressivos referenciais teóricos o que é fraude fiscal, seus meios e normas, enfatizou como é elaborada a auditoria fiscal e a fiscalização de tributos, estabeleceu relações entre emissão de nota fiscal, equipamentos informatizados e



fraude fiscal; relacionou as principais fraudes e seus impactos na arrecadação de tributos; caracterizou as fraudes salientando como ela se processa passo-a-passo; relacionou as fraudes como crime previsto em lei e demonstrou quais as infrações e suas penalidades.

## 2. METODOLOGIA

Metodologicamente a pesquisa foi realizada através de pesquisa bibliográfica, a qual diz respeito ao conjunto de conhecimentos humanos reunidos nas obras existentes. A escolha pela pesquisa bibliográfica tem como base fundamental conduzir o leitor ao tema em questão e a utilização e comunicação das informações coletadas para o desempenho da pesquisa.

Entende-se por levantamento bibliográfico o material constituído por dados primários ou secundários que pudessem ser utilizados pelos pesquisadores. Como as fontes primárias (literatura de referências, revistas, resumos, artigos, bibliografias, entre outros) representaram importantes guias antes e durante o estudo.

A pesquisa bibliográfica, sendo o quadro principal de análise, ajudou a identificar a lógica de construção do objeto da pesquisa, orientou na definição das fraudes, sonegação de tributos e fuga tributária, deu suporte para o entendimento dos fatores que levam à sonegação fiscal, através da utilização de mecanismos com objetivos para fraudar equipamentos emissor de cupom fiscal, dessa forma burlando o resultado a ser apresentado ao fisco.

Demonstra o estudo o foco de análises em equipamentos emissor de documentos fiscais (nota fiscal e cupom fiscal) utilizando-se de exemplos identificados em ações fiscalizadoras pelas Secretarias de Fazenda dos Estados. Na coleta de dados pertinentes ao assunto, os mesmos foram analisados e demonstrados no âmbito do trabalho.

### 3. DESENVOLVIMENTO

O desenvolvimento deste trabalho objetiva contribuir com os auditores fiscais da receita estadual e outros que possam se interessar, buscando evidências de sonegação fiscal através da utilização da fraude em equipamentos emissor de documento fiscal, demonstrando os meios e formas em que estão inseridas nos equipamentos, buscando soluções necessárias ao entendimento do problema, apresentando dados para análise.

#### 3.1. ICMS - CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS E INTERMUNICIPAIS E DE COMUNICAÇÃO

Definições e breve histórico da criação e existência do ICMS, incidências e alíquotas, formas de cobrança nas esferas estaduais e municipais, inclusive sua relação com outros tributos.

##### 3.1.1. ICMS – Considerações Iniciais

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação - ICMS, é o principal gerador de recursos para o orçamento dos estados brasileiros. É o resultado das modificações do Sistema Tributário que foi adotado pela reforma de 1967.

Na reforma de 1967, o Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC, foi substituído pelo Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, de competência federal. Essa reforma representou um grande avanço, porque substituiu um imposto

cumulativo, que incidia sobre o faturamento das empresas (IVC), por impostos sobre o valor adicionado (IPI ou ICM).

O ICMS é oriundo do antigo IVC, que incidia sobre a mesma mercadoria com alíquota constante em todo processo econômico, foi diferenciado do IVC por ser um imposto justo e não cumulativo. Por ser um imposto indireto e por estar inserido no preço das mercadorias e serviços, é mais fácil de ser cobrado. O ônus do imposto é transferido ao consumidor, sendo sua arrecadação feita por intermédio das empresas que produzem e ou comercializam bens e serviços.

Para TEIXEIRA & TATINI (1989, p. 83) “desde a sua origem, o ICMS sofre alterações em sua legislação, de acordo com peculiaridades e novas situações que surgem durante a sua aplicação, hoje o ICMS é definido pela Constituição Federal, no seu artigo 155, como sendo o tributo que incide sobre as operações relativas a circulação de mercadorias, realizadas por produtores e comerciantes”.

Para PIANCASTELLI & PEROBELLI (1996, p. 61) “o ICMS se diferencia de outros impostos, pelo alcance das operações de qualquer natureza, que configurem etapas de circulação de mercadorias desde o produtor até chegar ao consumidor ou usuário final, e também por adotar técnicas caracterizadas pela não cumulatividade das incidências”.

O ICMS caracteriza-se por ter como fato gerador, as operações relativas a circulação de mercadorias, serviços de comunicações e transportes de natureza não municipal, por produtores industriais, comerciantes e prestadores de serviços de transportes e comunicação. É um imposto qualificado por relações jurídicas entre os sujeitos econômicos, onde a cadeia crédito-débito é que determina a base de cálculo do imposto, que é recolhido por operação ativa - saída e passiva - entrada, em

determinado período de tempo. A apuração dos créditos e débitos faz parte da quantificação do imposto devido.

Os princípios que regem o ICMS referem-se, segundo TIMM (1998, p. 19) “a não-cumulatividade, a isenção ou não-incidência, a seletividade, as alíquotas, a importação/serviços prestados no exterior, a não incidência e as bases de cálculo com exclusão do IPI”. Nesse sentido têm-se que:

O ICMS, é um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Em função da essencialidade das mercadorias e serviços, o ICMS poderá ser seletivo, podendo os Estados e o Distrito Federal adotarem alíquotas diversificadas, classificando bens e serviços como supérfluos, e ou, de primeira necessidade.

VALÉRIO (1999, p. 92) “ênfatiza que as alíquotas são classificadas em três grupos (A, B, C), conforme a essencialidade do produto, sendo que as alíquotas variam de 25%, 12% e 17%. Em se tratando da Indústria Alimentícia, os produtos da “cesta básica” sofrem alíquotas de 7%”.

Quando há entrada de mercadorias importadas do exterior, salienta-se que há incidência do ICMS, e cabe o imposto ao Estado onde estiver estabelecido o destinatário da mercadoria ou serviço e quando o serviço prestado não compreender na competência tributária do Município, há incidência do ICMS sobre o total da operação. Ressalta-se que não há incidência do ICMS sobre operações que destinem ao exterior produtos; sobre operações que destinem petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, quando

destinados a outro Estado da Federação; sobre o ouro quando a operação estiver sujeita ao IOF e quando o IPI não incorporado à Base de Cálculo do ICMS, quando a operação for realizada entre contribuintes e relativa a produtos destinados à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

De acordo com NOGUEIRA (1994, p. 77) “no Sistema Tributário Nacional vigente, para que o montante do IPI possa ser excluído da base de cálculo do ICMS, exigir-se-á que a operação seja realizada entre contribuintes e que relativa a produtos destinados a industrialização e ou comercialização (além de constituir fato gerador de dois impostos)”. Isso quer dizer que se a operação for realizada com consumidor final, mesmo que esta configure fato gerador dos impostos, o IPI não poderá ser excluído da Base de Cálculo do ICMS.

Previstos nos artigos 145 e seguintes, o novo Sistema Tributário, traz importantes modificações referentes aos impostos de competência dos Estados e Municípios. Com a vigência da nova Constituição, a estrutura constitucional não foi modificada, deixando de vigorar o Sistema Tributário de 1967. Entretanto foram retirados os fundos de participação dos Estados e Municípios e do fundo especial que determina as modificações substanciais na distribuição intergovernamental, dos recursos disponíveis para os três níveis de governo.

O fundo especial passou a ser destinado às regiões Norte e Nordeste e Centro-Oeste para financiar o setor produtivo destas regiões. Os fundos de participação, receberam mais recursos, oriundos dos impostos de renda e sobre produtos industrializados, que de 33% passam para 47%. Os municípios passaram a ter maior percentual repassado da arrecadação do ICMS, de 25%.

O total dos recursos tributários disponíveis e os ganhos na participação dos Estados e Municípios, acontecem em contra partida das perdas por parte da União.

Para KOHAMA:

Isto é conseqüência de quatro mudanças estruturais que respondem pela nova configuração distributiva dos recursos entre os três níveis do poder, ou seja, o aumento dos percentuais do IR e IPI destinados ao fundo de participação; o aumento das parcelas dos municípios de 20% para 25% do ICMS; a seletividade do ICMS, cujo objetivo principal é realocar a carga tributária entre consumidores de um mesmo estado e a incorporação das incidências de impostos federais no campo de incidência do ICMS. (KOHAMA, 1996, p. 48)

O novo Sistema Tributário Nacional traz substanciais modificações na partilha dos impostos entre União, Estados e Municípios. Tratado no artigo 153 da Constituição Federal, que resolve a partilha:

Compete a União instituir impostos sobre: a importação; a exportação; a renda e proventos de qualquer natureza; os produtos industrializados; as operações de crédito (operações), câmbio e seguro relativo a Títulos de Valores Imobiliários (IOF); e a grandes fortunas; a propriedades territorial rural.

Foram suprimidos da competência da União, os impostos sobre serviço de comunicação, sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, energia elétrica, minerais e transportes.

Compete aos Estados e Distrito Federal, instituir impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bem ou direito; as operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transportes interestadual e intermunicipal, de comunicação e energia elétrica e a propriedades de veículos automotores.

Aos Municípios, cabe instituir imposto sobre propriedade predial territorial urbana; a transmissão de bens intervivos, bem como a serviços de qualquer natureza.

O novo Sistema Tributário Nacional, passou aos Estados e Distrito Federal a competência de tributação sobre a circulação de mercadorias e serviços, que teve suas bases ampliadas com a inclusão da tributação sobre os serviços de comunicação; a venda de combustíveis e lubrificantes; a energia elétrica e aos minerais e transportes.

O direito de tributar estas atividades foram suprimidos da União, embora quando estavam sob seu julgo, a receita era partilhada com os Estados, Distrito Federal e Municípios.

A Constituição Federal previu e os Estados adotaram a cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas operações com ativo fixo e consumo com destino a contribuintes, bem como a modificação nas alíquotas internas de acordo com a essencialidade dos produtos e serviços. No Estado do Paraná, a cobrança do diferencial de alíquota, em operações com bens destinados a ativo fixo e materiais para uso e consumo, foi revogada a partir do ano de 1995.

De acordo com a Nova Constituição, definiu-se uma nova partilha dos tributos entre a União, Estados e Municípios. Em especial, foram alteradas as cotas de participação dos estados na receita de impostos sobre a renda de qualquer natureza e produtos industrializados, que passaram a ser com a nova Constituição de 21,5%. Além disso os Estados foram de certo modo ressarcidos das perdas do ICMS, com a imunidade das exportações, através de fundo de compensação, composto de 10% da receita do IPI .

### 3.2. EVASÃO DE IMPOSTOS



Dá-se por meio da utilização de falhas intrínsecas na legislação tributária utilizando-se o contribuinte desses meios para pagar menos impostos, cabendo á administração pública a criação de normas anti-elisivas no intuito de diminuir a fraude e seus impactos na arrecadação do tributo.

### 3.2.1. Elisão Fiscal

A Lei Complementar 104, cognominada de lei contra a elisão fiscal ou lei contra o planejamento tributário, não retirou o direito do contribuinte de buscar a forma menos onerosa de pagar os seus tributos.

A tributação representa uma exceção ao princípio maior, o da propriedade privada, postulado fundamental do regime da livre iniciativa assegurado pela CF/88. Por isso, se fala, em direito tributário, no princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada. Toda a hipótese do fato, nos seus vários aspectos, as pessoas envolvidas, a base de cálculo e a alíquota de qualquer tributo têm que estar minuciosamente previstas em lei, sob pena dele não poder ser exigido.

Só o Poder Legislativo tem o poder de dispor, da propriedade privada (v. art. 48, I da CF). Nunca o Poder Executivo, que tem interesse na arrecadação, cada vez menor para cobrir os objetivos estatais.

Ao contribuinte cabe o dever de pagar o tributo, conforme a lei, que é um texto, que para ser aplicado merece interpretação. Elisão é um expediente utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, em que se recorre a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático, nem na manifestação de vontade, o qual é lícito e admitido pelo sistema jurídico brasileiro.

Na evasão fiscal, o contribuinte busca, antes ou depois da submissão a uma hipótese tributária desfavorável, um modo de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta. Aí é diferente e cabe à Receita utilizar todas as suas prerrogativas de função administrativa para evitar o ilícito, cabendo aí a fiscalização.

A LC 104/01, nesse aspecto, introduz no art. 116 do CTN o seguinte parágrafo único:

"A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária".

Dissimular é ocultar, encobrir. Uma hipótese de evasão fiscal. É a figura que mais costuma ser confundida com elisão fiscal, mas guarda diferenças. Na simulação tem-se a pactuação de algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de se obter vantagem. Uma verdade aparente (jurídica) encobrindo uma verdade real, que não é claramente perceptível.

### 3.2.2. Norma Geral Anti-Elisiva

Combater as fraudes e a sonegação é dever indeclinável da Administração. Os juristas, por sua vez, com elas não devem compactuar. Vários estudiosos em tributos e das leis, vêem no dispositivo a reiteração de que a fraude e a simulação de atos e negócios jurídicos para evitar, retardar ou diminuir o pagamento de tributos, está no campo da evasão ilícita, não sendo, portanto, o novel parágrafo, norma anti-elisiva, certo que a elisão está no campo da licitude.

O princípio da capacidade contributiva, penhor da isonomia fiscal, é apenas um limite ao poder de tributar, endereçado aos legisladores das três ordens de

Governo que convivem na federação brasileira, daí não desbordando, ou se tem alguma eficácia positiva, capaz de conferir ao Estado-Administração, o poder-dever, de desqualificar os atos e negócios jurídicos subjacentes à tributação, praticados pelos particulares, envolvendo, logicamente a analogia detrimetosa em desfavor do contribuinte.

A adoção do negócio jurídico indireto menos oneroso, de forma lícita, sem desconchavo entre o "intentio facti" e o "intentio juris", sinal da simulação, caracteriza o denominado abuso de direito, literalmente, denominado "fraude".

Dentro das Leis, e do Direito Pátrio, o Direito Tributário, como o Direito Penal, é feito por um catálogo de tipos, não se permitindo além deles o fechamento da ordem jurídica através de técnicas integrativas, ao suposto de que os casos não previamente previstos em lei venham a ser tributados como se estivessem previstos, em função de seus efeitos econômicos, ou seja, a fraude sempre será caracterizada como crime, previsto na legislação e seu autor deverá ser punido como o previsto.

### 3.2.3. Fraude Fiscal

O conceito legal de fraude fiscal transcrito no artigo 72 da Lei no. 4.502/64 contém uma mistura da sonegação fiscal com a própria elisão (esta, toda a ação ou omissão do contribuinte para impedir o nascimento do fato gerador da obrigação principal; e aquela, a ação ou a omissão, após o nascimento da obrigação principal). A lei englobou as duas figuras acima representadas, dando um alcance que a doutrina não aprovou.

A sonegação fiscal age sempre através de uma fraude fiscal (que pode até assumir a figura do lançamento ideologicamente falso nos livros Diários ou Fiscais), a qual se destina a reduzir ou suprimir o imposto ou a contribuição devidos.

Acrescenta-se ao tesouro tributário o apetite devorador com que a administração pública impõe outros tipos de encargos sobre o contribuinte, dentre eles, taxas e multas. Como exemplo, cita-se as penalidades impostas pelo novo Código Nacional de Trânsito podem chegar a R\$ 865 por infração. Este valor é 30% maior do que o Imposto de Renda anual devido por uma família com dois dependentes e com renda mensal de R\$ 2 mil, supondo-se padrão médio de gastos e deduções. Uma multa por ano por família, e o governo poderia mais do que dobrar a arrecadação do IRPF.

Esta voracidade arrecadatória resulta em perda de competitividade, em estímulo à sonegação, e desestímulo à atividade econômica. Com a globalização da economia mundial e a crescente mobilidade do capital, é fácil verificar que a trajetória brasileira aponta para o desastre.

O sistema atual, por suas distorções, induz à evasão fiscal. A sonegação e a economia informal crescem assustadoramente. A Receita Federal admite que cada real arrecadado pelo setor público tem igual contrapartida sonegada. Isto implica dizer que a carga tributária teórica na economia brasileira seria de mais de 60% do PIB. Ou seja, se não houvesse nenhuma forma de sonegação, a carga tributária brasileira seria superior a 60% do PIB. Não surpreende, portanto, que a evasão esteja aumentando. Não por perversão do contribuinte, mas por puro espírito de defesa.

Infelizmente, a proposta de reforma tributária do governo não altera a atual estrutura clássica de impostos brasileiros. Os principais defeitos e distorções existentes no momento perdurarão. Continuam existindo todos os atuais tributos, ainda que sejam eliminados a Cofins, os adicionais sobre o lucro, etc. Mas, grosso modo, o sistema tributário clássico, composto de impostos declaratórios sobre a renda, sobre a circulação, sobre o patrimônio, sobre o comércio exterior e sobre a folha de pagamento, continua existindo, sem modificações essenciais. Alteram-se apenas as formas de arrecadação, e algumas atribuições e competências dos níveis de governo.

A novidade é a criação, no âmbito das atribuições de Estados e municípios, de um imposto unifásico de varejo. Pretende-se um imposto como o cobrado nos Estados Unidos. O comerciante varejista adiciona o imposto ao preço anunciado de seus produtos ou serviços. Os Estados cobrariam este imposto sobre produtos e os municípios sobre serviços, ou a criação de um imposto federal que agregaria o ICMS dos Estados, o IPI da União, e o ISS dos municípios.

Este sistema implicaria enorme centralização tributária. O novo Imposto sobre Valor Agregado (IVA) seria arrecadado pela União, e partilhado com Estados e municípios. Haveria grande exacerbação dos condicionantes políticos na transferência dos recursos. O ponto positivo, contudo, seriam as melhorias na administração deste novo IVA, pois se sabe que impostos sobre valor agregado encontram grandes dificuldades operacionais em sistemas federativos, o que responde pela enorme complexidade e descontrole administrativo que o caracteriza, embora ainda seja a fonte primordial de recursos dos Estados.

Este novo tributo exige antes de mais nada uma ética tributária que não existe em nosso país. Trata-se de evidente mimetismo cultural pretender arrecadar impostos cobrados em cada ponta de varejo. A evasão, a sonegação e as fraudes seria brutal. Trata-se de um imposto utópico para o Brasil. Pode-se imaginar o que ocorrerá quando, exemplificando, em vez de se tributar a cerveja diretamente nos cinco ou seis grandes fabricantes, passar-se a fazê-lo em cada balcão de bar ou em cada mesa de restaurante espalhados em todo o País. Os custos administrativos serão enormes, até mesmo pela necessidade de novos e pesados sistemas de fiscalização.

Em resumo, a nova proposta é centralizadora, burocrática e altamente indutora à evasão. Não responde aos anseios de toda a sociedade brasileira, que deseja um sistema tributário mais simples, menos burocratizado e menos passível de sonegação.

O sucesso do combate à sonegação será tanto maior quanto maior for a colaboração da Justiça. Sonegar hoje é um bom negócio, entre outras coisas, porque os processos de cobrança judicial demoram anos para serem julgados. O problema começa na morosidade dos próprios órgãos do governo encarregados de preparar as ações de cobrança judicial, nas falhas da lei brasileira que permitem manobras postergatórias e na lentidão da Justiça. A partir do momento em que a Justiça começar a julgar esses processos mais rapidamente, o comportamento de muitos sonegadores mudará de figura, evitando assim, as fraudes, e conseqüentemente a sonegação.

### 3.3. AUDITORIA E FISCALIZAÇÃO DO ICMS

Define-se Auditoria elencando sua utilização para apuração dos meios usados nas demonstrações contábeis e ações fiscalizadoras nas empresas, mostrando a necessidade de sua perfeita adoção, alcançando seus objetivos.

### 3.3.1. Auditoria

De modo geral, Auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial, fundamentada em normas e princípios, sobre sua adequação.

O primeiro significado de Auditoria advém do dicionário de Língua Portuguesa, "cargo, lugar ou repartição onde o Agente Fiscal exerce suas funções; contabilidade - exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis desde o início até o balanço, auditagem" (HOLANDA, 1990, p. 199).

Outro significado advém de estudiosos relacionados ao tema em questão. Nesse sentido têm-se, segundo ATTIE (1993, p.56) " Auditoria realizada é a técnica contábil do exame sistemático dos registros patrimoniais para verificar se estes encontram-se dentro ou fora dos limites do fim aziendal, apresentando conclusões e críticas, mediante pesquisas, interpretações, orientações e pareceres, com o emprego, para tanto, de todos os meios necessários".

Para TIMM:

Auditoria é um esforço para verificar se as demonstrações contábeis realmente refletem ou não a situação patrimonial, assim como os resultados das operações da empresa ou entidade que está sendo examinada. É o exame de demonstrações e registros administrativos, onde o Agente Fiscal observa a exatidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos. (TIMM, 1999, p.17)

Para CREPALDI:

Auditoria é um sistema de atividades especializadas exercidas em uma entidade, compreendendo o conhecimento das leis, normas ou costumes de cada uma, a observação dos controles internos mantidos pela mesma, o exame dos registros contábeis e os documentos de suas operações, a verificação física dos bens ou valores e a confirmação dos débitos e créditos de terceiros que transacionam com a entidade, com a finalidade de apurar se as demonstrações contábeis expressam a realidade patrimonial e a realidade das suas relações com terceiros, e se há condução das operações conforme as leis e normas vigentes, tendo os bens e valores administrados não sofrido fraudes, desvios ou extravios. (CREPALDI, 2000, p.34)

Para GIL:

Embora a Auditoria venha ocorrendo através dos séculos, a maior preocupação dos dirigentes quase sempre foi com a fraude. Para ele, o grande salto da Auditoria ocorreu após a crise econômica americana de 1929, ou seja, No início dos nos 30 foi criado o Comitê May, um grupo de trabalho instituído com a finalidade de estabelecer regras para as empresas que tivessem suas ações cotadas em bolsa, tornando a Auditoria Contábil independente dos demonstrativos financeiros dessas empresas. Os auditores no desenrolar de suas atividades, necessitavam ter acesso a informações e documentos que levassem a um conhecimento mais profundo e análise das diferentes contas e transações. Para tanto, foram designados funcionários da própria empresa. Estava lançada a semente da Auditoria Interna, pois os mesmos, com o decorrer do tempo, foram aprendendo e dominando as técnicas de Auditoria e utilizando-as em trabalhos solicitados pela própria administração da empresa. (GIL, 2000, p.46)

Com o passar do tempo, as empresas notaram que poderiam reduzir seus gastos com Auditoria Externa, utilizando-se dos seus próprios funcionários, criando um serviço de conferência e revisão interna, contínua e permanente. Os auditores externos, também ganharam com isso, pois puderam se dedicar exclusivamente ao seu principal objetivo que era o exame da situação econômico-financeira das empresas.

### 3.3.2. FISCALIZAÇÃO

A fiscalização busca verificar através das demonstrações contábeis se a empresa está sendo exata em relação a seus deveres para com os cofres públicos, recolhendo os *tributos* a que está obrigada nos prazos que lhe são assinalados.

Segundo o artigo 3º do Código Tributário Nacional, "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não



constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Definindo Tributo BORGES (2000, p. 78) afirma que "é o gênero cujas espécies são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições parafiscais, contribuições sociais, empréstimos compulsórios e tarifas"; MARTINS (1998, p.33) "aceitando o critério adotado pelo Direito Positivo, entende, que cinco são as espécies tributárias, ou seja, *impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais*; entende ainda que existem quatro espécies tributárias: *impostos, taxas, contribuições (sociais, econômicas e corporativas) e empréstimos compulsórios*"; ATALIBA (1979, p. 89) adota a "classificação bipartida de *tributos vinculados e não vinculados* - subdividindo os *vinculados em direta e indiretamente*".

#### Para PELLISARI :

Os tributos podem ser diretos e indiretos. Os *Diretos* são aqueles em que as pessoas que sofrem ônus, que paga na realidade (contribuinte de fato), é a mesma que recolhe aos cofres públicos (contribuinte de direito), ou seja, o contribuinte de fato é o contribuinte de direito, são impostos diretos: Imposto de Renda (IR - somente na parte para através da declaração da Pessoa Física); Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); Imposto de Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD); Imposto sobre a Transmissão "Inter Vivos" de Bens Móveis (ITBI); e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). (PELLISARI, 1990, p. 56).

Os *Indiretos* são aqueles em que o contribuinte de fato não é o mesmo que o de direito, ou seja, quem recolhe o imposto aos cofres públicos não é quem o paga na realidade. Exemplo clássico têm-se no ICMS, em que o consumidor (contribuinte de fato), ao comprar uma mercadoria, paga o imposto ao comerciante (contribuinte de direito), e este fica com o dinheiro até o prazo estipulado, quando então recolhe ao poder público. Portanto, o contribuinte de direito é um mero depositário do imposto. É falsa a idéia de que ele (normalmente as empresas) é quem paga o

ICMS. Pelo contrário, cobra do consumidor e recolhe ao Estado, sendo na realidade o consumidor quem paga e quem sofre o ônus do imposto.

Para VALÉRIO:

No Brasil a grande maioria dos impostos são indiretos, sendo que, em termos de volume de recursos, os impostos indiretos representam em torno de 95% da carga tributária, sendo que os existentes após a nova Constituição são: o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros (II), Imposto sobre Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (IE); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza (IR - imposto de renda pessoa jurídica e imposto de renda pessoa física dos profissionais liberais); Imposto sobre Operações Financeiras e Seguros ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) VALÉRIO (1999, p. 66).

### 3.4. OS SISTEMAS INFORMATIZADOS E A FISCALIZAÇÃO DO ICMS

A utilização da informática vem facilitar a operacionalização dos sistemas de controle por parte do fisco, aumentando substancialmente as ações diretas com o contribuinte do imposto, pois a troca de informações por meios magnéticos acaba inibindo a prática de fraudes.

#### 3.4.1. Evolução da Informática

O avanço que vem sendo registrado nos últimos anos nos recursos de informática disponíveis ao usuário comum proporcionaram incríveis ferramentas de trabalho, que auxiliam as pessoas e empresas que as utilizam na execução de suas tarefas rotineiras, aliando redução do tempo gasto à alta confiabilidade dos resultados.

Para CATISTTI:

Estamos diante de uma verdadeira revolução pois, até bem pouco tempo atrás, relativamente à história da humanidade, as invenções do homem serviam para multiplicar ou adaptar a ação dos seus músculos e seus sentidos, ampliando-lhes por exemplo, o poder de alcance da visão pelos microscópios e telescópios, de seus

músculos através dos mais variados tipos de veículos, prensas e guindastes e outros. (CATISTTI, 1999, p. 58).

Pela primeira vez, o homem descobriu como ampliar uma parcela da sua capacidade cerebral. Tentou até ampliar a sua capacidade de raciocínio através desta descoberta, sem ter entretanto obtido sucesso. O advento dos computadores, conseguiu ampliar enormemente a velocidade de algumas operações de seu cérebro, provocando com isso uma revolução no terreno das invenções talvez apenas comparada à invenção da roda ou à descoberta do fogo.

Durante muito tempo, a tecnologia disponível neste campo era muito cara, e as únicas empresas que a utilizavam rotineiramente, eram multinacionais e grandes bancos. As multinacionais, pelo seu grande porte e disponibilidade financeira, e os grandes bancos, além dos recursos suficientes ao investimento, pela necessidade, haja vista a enorme quantidade de informações manipuladas diariamente. Deve-se salientar que a esta época, os computadores eram ferramentas grandes e muito caras, disponíveis apenas a grandes usuários, e economicamente viável apenas no processamento de uma quantidade muito grande de informação.

Este quadro contribuiu para gerar uma imagem de computadores aliados a empresas e bancos de grande porte, em geral entidades consideradas idôneas, o que fez crescer um conceito enganoso de que uma empresa que utilizasse os computadores para executar seus serviços, necessariamente seria idônea, e ainda que dificilmente utilizaria o computador para sonegar impostos, e outras atividades ilícitas ou até criminosas. Segundo este conceito ainda, aliado à maior exatidão das informações obtidas, seria mais difícil a uma empresa conseguir burlar a fiscalização através de meios informatizados. Se uma empresa tivesse, por exemplo o seu

estoque controlado por computador, não poderia enganar o Fisco quanto à real quantidade de mercadoria comercializada durante determinado período.

Assim, o Fisco, principalmente a nível Estadual, deixou de fiscalizar certos procedimentos de empresas informatizadas e, paralelamente a isto, não se atualizou suficientemente para acompanhar as mudanças que ocorreram, a ponto de ser monumental a distância entre os recursos utilizados pelas empresas e os do Fisco Estadual.

A evolução da Informática, mesmo aqui no Brasil, com todos os entraves de uma legislação retrógrada e protecionista que virou as costas do País à maior evolução tecnológica deste século, atingiu níveis fantásticos nos últimos anos, e não demonstra sinais de desgaste. Esta evolução possibilitou a redução do tamanho dos equipamentos, a redução real de seus custos de aquisição e operacionais, bem como o aumento vertiginoso da capacidade de processamento e armazenamento de dados.

Na realidade, os preços reais de microcomputadores no Brasil, continuam muito acima dos praticados a nível internacional, porém ainda assim, sofreram substancial redução real nos últimos anos. Vale dizer ainda que com o advento dos microcomputadores, foi ampliado o raio de ação da Informática, antigamente restrita às grandes empresas e grandes CPD's, que requeriam grandes equipes e grandes investimentos.

Hoje, qualquer empresa de médio ou pequeno porte, e até as microempresas, têm condições de possuir um microcomputador para controlar suas atividades. Contrariamente ao conceito de idoneidade acima, as empresas grandes ou pequenas, podem utilizar-se do processamento eletrônico de dados para auxílio de

suas atividades, quaisquer que sejam estas inclusive a sonegação, notadamente a dos Tributos Estaduais, recorrendo portanto ao seu mais novo aliado para desincumbir-se mais eficientemente desta tarefa.

As empresas privadas saem como sempre à frente do Fisco Estadual, pois possuem agilidade. Já o setor público, possui a agilidade de um mamute que é, não se mobilizando facilmente. Mesmo nas empresas privadas, a reação contrária às mudanças é normal, inerente à inércia do próprio ser humano. Esta inércia se agiganta no setor público quer pelo tamanho e complexidade das operações e relações de trabalho envolvidas, quer pelos baixos salários pagos aos seus funcionários.

Atualmente, pelo próprio convívio com a informática, computadores pessoais, vídeo-games, TV's por controle remoto, vídeo-cassetes que podem ser programados, assinaturas eletrônicas e caixas automáticos em bancos, relógios com múltiplas funções, a resistência comum das pessoas cede rapidamente espaço ao avanço tecnológico, contribuindo decisivamente para que o avanço da Informática a torne maior e mais ágil na empresa privada, ampliando ainda mais a distância com o Fisco Estadual.

### 3.4.2 . Os Meios Eletrônicos e a Arrecadação de Impostos

A crescente utilização dos meios eletrônicos tanto pelo governo quanto pelas empresas torna mais fácil fiscalização de tributos. Assim, já há algum tempo os Estados e também a União dedicam-se a formar as bases para um modo de tributação de transações efetuadas via meios eletrônicos (e estes incluem a Internet mas não se limitam a ela), que será aplicável também aquilo que se compra, vende,

paga, recebe, faz ou executa em qualquer atividade pelos meios tradicionais, seja uma compra em um supermercado, seja uma encomenda de matéria prima por uma indústria à outra. A intenção é de que estas e outras atividades possam estar sempre sendo acompanhadas pelo fisco, diminuindo as brechas para a sonegação.

Em 1997, a Lei nº 9.532 alterou a Legislação Tributária Federal e nesta oportunidade demonstrou o aumento do interesse do fisco brasileiro nos meios proporcionados pela informática para agilizar seu trabalho. Naquela oportunidade o artigo 26 alterava a lei anterior sobre declaração de rendimentos de pessoas jurídicas (de 1995) onde se previa que no caso das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a declaração de rendimentos seria apresentada em meios magnéticos, estendendo esta exigência para todas as pessoas jurídicas, fazendo apenas distinção em relação as que operavam pelo SIMPLES.

Em 1999 entretanto, uma instrução normativa (SRF 017) estendia a exigência de declaração para as pessoas jurídicas inativas ou optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, o SIMPLES, através de um gerador da declaração simplificada que transmitiria estes dados via disco ou Internet.

Na realidade, a automação do setor começou mesmo em 1991, através dos bancos, que passaram a fazer a prestação de contas da arrecadação federal em meio magnético. Em junho de 1997, antes mesmo da Lei 9.532, foi instituída a modalidade de pagamento de receitas federais mediante a transferência eletrônica de fundos, com a utilização dos serviços dos chamados *home banking/office-bank* e de terminais de auto-atendimento dos bancos.

A partir de março de 1998 foi implementada a modalidade de pagamento dos tributos federais devidos na importação de mercadorias, no ato do registro da D.I. –

Declaração de Importação, por meio de débito automático em conta corrente bancária, via utilização do SISCOMEX. Em dezembro de 1998, os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais passaram a ter repasse diário para a conta única do Tesouro Nacional, nas mesmas condições fixadas para o recolhimento das receitas federais.

A partir de 1999, começaram a ser implantados no país, os meios e sistemas de emissão de notas fiscais automatizados, passando inicialmente pelos grandes varejistas, os supermercados e após, chegando aos poucos nas lojas e pequenas empresas. Com a utilização cada vez maior destes equipamentos, o Estado, por meios dos Governos Estaduais, instituiu em 1995, leis e normas para o uso devido do que passou-se a chamar Equipamento de Emissão de Cupom Fiscal (ECF), permitindo assim um maior controle das receitas tributárias arrecadadas por parte dos municípios e estados.

#### 3.4.3. Legislação Específica sobre Informática e os meios eletrônicos de arrecadação

Cabe aos Estados, legislar sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Neste particular existem leis, decretos, e portarias a nível estadual, e convênios, ajustes e protocolos celebrados entre dois ou mais Estados da Federação atuando a nível de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação entre os Estados participantes, podendo ter extensão até nacional.

Esta existência se deve principalmente ao fato de muitos procedimentos necessitarem ser padronizados em diversos Estados da Federação, sob pena de inviabilizar a existência de empresas que possuam filiais em diversos Estados, ou ainda dificultar sobremaneira o relacionamento econômico entre as empresas de Estados diferentes.

A emissão de notas fiscais é o item que apresenta a mais tradicional necessidade de padronização, atingindo diretamente os convênios mencionados acima, que tratam da emissão de livros e documentos fiscais (notas fiscais entre eles). As notas fiscais inclusive, foram recentemente (1994) padronizadas, obedecendo a uma necessidade que se manifestava a nível nacional pelos fiscos Estaduais e Federal, alterando conseqüentemente a emissão por processamento de eletrônico de dados, que previa uma formatação diferente e específica para as notas fiscais, tendo portanto de se adaptar à nova realidade.

O convênio ICMS 57/95, é a reedição dos convênios anteriores de processamento de dados. O primeiro convênio que surgiu na área de Informática, foi o convênio ICM N° 01/84, portanto em 1984. Este convênio ICM N° 01/84 foi o primeiro passo para uma certa padronização na utilização de sistemas informatizados pelas empresas, e a definição de padrões na geração de arquivos em meios magnéticos, sem o que fica tremendamente dificultada a ação Fiscal do Estado, diante do aumento da atividade econômica e conseqüente aumento da documentação a ser verificada, multiplicada pelo uso da informática nas empresas.

Muitas alterações foram realizadas neste primeiro convênio, visando adaptá-lo à nova constituição e aos novos meios de informática disponíveis, chegando-se a um texto bastante razoável no Convênio 95/89 que consolidou todas as alterações



até a data de sua publicação. Poucas alterações relevantes foram feitas à partir do início de sua vigência (26/10/89).

Algumas normas legais entretanto não acompanharam a evolução normal dos acontecimentos, mormente considerando-se que os legisladores não são em geral, especialistas no campo da Informática, e por vezes se omitem em um esclarecimento melhor de alguns aspectos que são consideradas essenciais para o entendimento das regras a serem cumpridas pelos contribuintes. Muitos deles ainda, insistem em modificar as legislações regionais, sem consultarem os técnicos de Informática, criando por vezes aberrações técnicas e complicações jurídicas. Depois de várias alterações, principalmente a introdução do ICMS em substituição ao ICM, resultaram no convênio ICMS 95/89.

Estes convênios, sempre foram acompanhados de um protocolo, que aprovava o manual de orientação específico, que continha informações técnicas necessárias à elaboração dos arquivos magnéticos e preenchimento dos formulários correspondentes à utilização dos convênios.

Este novo convênio, já traz integrado em seu texto o manual de orientação, e possui alguns avanços na legislação, que ficou mais clara e fácil de ser compreendida, apesar de ainda apresentar falhas.

Já o convênio ICMS 58/95, introduz um novo conceito na utilização de recursos de processamento eletrônico de dados, o da emissão e impressão simultânea de documentos fiscais, sendo os seus usuários, considerados como impressores autônomos de documentos fiscais. Com este convênio, inicia-se a regulamentação da emissão de documentos fiscais possibilitados pelos novos recursos disponíveis no mercado, principalmente no tocante à impressão à laser, ou

jato de tinta, que possibilitam aos seus usuários a, à partir de um papel especial e programa específico de computador, emitir suas notas fiscais, desenhando o seu "layout" em sua própria impressora.

Os contribuintes do ICMS, são pessoas físicas ou jurídicas, que realizam operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços sujeitos ao ICMS. São portanto, as empresas, de um modo geral, que recolhem ou são sujeitas ao recolhimento do ICMS. Pode-se então dizer que os contribuintes do ICMS que se utilizarem de meios informatizados, estarão sujeitos à regulamentação legal específica que abordada, além da legislação ordinária sobre o ICMS.

Quando há tempos atrás se falava em microcomputadores, referia-se especificamente a equipamentos limitados, com reduzida capacidade de processamento e pouca ou nenhuma capacidade de armazenamento de informações em meios magnéticos. Atualmente estas máquinas, as poucas que existem, são utilizadas para jogos eletrônicos, e início de aprendizado elementar de noções de informática e programação, geralmente para crianças.

Microcomputadores hoje são máquinas de grande capacidade de processamento, geração e armazenamento de informações em meios magnéticos, dependendo de seus componentes básicos.

**Para o CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO:**

É inconcebível que o espírito do legislador se atenha ainda à imagem de microcomputador como um meio mecanizado mais sofisticado para a simples emissão de documentos fiscais. As notas fiscais emitidas em microcomputador antigamente, eram consideradas em alguns Estados, inclusive Santa Catarina, erroneamente como emitidas em meios mecanizados para efeito da legislação de processamento de dados, pois então a microinformática era incipiente no País, e os microcomputadores disponíveis eram apenas aparelhos caros, com reduzidíssima capacidade de processamento pouca ou nenhuma de geração de informações em meios magnéticos. (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO, 1999, p.13)

Há que se considerar por outro lado, que no Convênio ICM 01/84 havia estreita ligação entre livros fiscais e notas fiscais, pois o controle das mesmas se fazia pelos livros emitidos (papel). Já no Convênio ICMS 95/89 seu sucessor, não há mais relação entre emissão de notas fiscais e livros fiscais, havendo em seu lugar uma forte relação entre a emissão de notas fiscais e geração de arquivo magnético, que passou a ser a peça fundamental na fiscalização informatizada das empresas, no lugar do meio anteriormente utilizado (papel).

#### Para TIMM:

o contribuinte sério deverá, se achar devido elidir-se das responsabilidades previstas na legislação específica, buscar amparo em outro tipo de argumentação junto ao Fisco. Não guardar os registros magnéticos e tentar alegar que se utiliza do microcomputador apenas como emissor de notas fiscais é um erro grosseiro e primário, incapaz de perdurar após qualquer julgamento sério, realizado à luz da realidade atual, desde que analisado por técnicos competentes ou por quem lhes dê ouvidos. É claro que a se prevalecerem critérios "políticos", nada se poderá fazer em termos técnicos ou legislativos. Sabe-se entretanto, para onde conduzem tais critérios, que distanciam nosso País da seriedade que ele tanto precisa para superar suas dificuldades. (TIMM (1998, p.21).

O contribuinte, independentemente de todo o controle que o Estado possa impor sobre as operações realizadas manualmente ou através de meios informatizados, deve ter conhecimento de que a utilização de computadores o ajudará enormemente a realizar as suas operações e obrigações fiscais, mesmo que sua intenção seja ludibriar o fisco e sonegar impostos.

O que o contribuinte deve fazer é manter-se bem assessorado no que diz respeito à informática, pois esta é uma área extremamente técnica, e o mercado conta como em outras áreas, com profissionais competentes, mas também de "falsos" profissionais.

Não obstante as intenções dos Contribuintes sejam boas ou não, deverão obedecer à legislação que trata da emissão de livros ou documentos fiscais por

processamento de dados, todos aqueles que se utilizarem para tal, de equipamento informatizado de qualquer porte inclusive microcomputadores ou assemelhados, desde que estes possuam capacidade de geração de arquivos magnéticos e controle de seus procedimentos através de meios magnéticos.

Observa-se que o fato dos microcomputadores utilizados possuírem ou não a capacidade de geração de arquivos magnéticos e controle de seus procedimentos também por meios magnéticos, independe da vontade de seu proprietário querer ou não dispor destes meios. Se os meios forem passíveis de utilização, o dono do sistema deverá se enquadrar à legislação vigente.

#### 3.4.4. Limitações Técnicas na fiscalização dos meios eletrônicos

Ao se analisar a opção de fiscalizar as sonegações das grandes empresas através da intervenção direta em seu CPD através de seus computadores, ou através de análise técnica de seus registros e listagens de programas e documentação de sistemas informatizados, chega-se à conclusão de que poucos resultados práticos podem ser obtidos com os atuais recursos e legislação disponíveis na maioria dos Estados. Necessário se faz lembrar a necessidade de um grupo de Fiscais altamente especializados, pois não pode-se delegar a função de fiscalização a terceiros, necessitando proceder à formação do pessoal necessário, recrutando entre o quadro atual aqueles que efetivamente possuam condições de assumir tal nível de especialização, e investir em sua formação, além da mudança nas características do concurso público de admissão da categoria.

Se uma empresa utiliza-se de seu equipamento para registrar valores diferentes em sua documentação, quer seja Notas ou Livros Fiscais, decerto fará um

programa específico para mostrar ao Fisco, assim como terá registros para o Fisco, e seus registros de controle próprio (caixa 2), como ocorre normalmente mesmo em sistemas não computadorizados. Somente quem possui formação adequada e vivência neste campo tem possibilidade de detectar estes tipos de irregularidades procedidas através dos sistemas informatizados das empresas.

Outra limitação, esta mais grave, é o número de modelos diferentes de máquinas e linguagens utilizadas atualmente para o processamento de dados, o que requer, para uma análise de Auditoria de Sistemas, pessoal com grande vivência na área e com conhecimento prático de uma infinidade de equipamentos e linguagens, ou pelo menos das mais utilizadas, o que não se encontra facilmente dentro de algum grupo de Fiscais Estaduais, apesar de se contar com vários profissionais de conhecimento técnico e competência indiscutíveis. Aliás, profissionais deste nível exigido, são poucos os existentes no País hoje e raramente serão atraídos pelos níveis salariais atuais e pelo tipo de trabalho realizado pelo Fisco da maior parte dos Estados hoje, que ainda estão longe de se considerar informatizados.

Têm-se ainda, casos em que dispõe-se dos meios e dos profissionais adequados, para efetuar tal tarefa, ou seja, de interromper o processamento de dados de cada empresa fiscalizada e verificar os arquivos em uso, causando grandes transtornos no caso, por exemplo, de um sistema "on-line", que poderia ser inclusive manipulado por outro terminal concomitantemente à fiscalização, atrapalhando-a ou impedindo-a de acessar os arquivos de seu interesse.

Existe ainda a limitação de grandes equipamentos e equipamentos de rede, que possuem sistemas de senhas, impeditivos de análise de certos arquivos, por quem não tem o acesso à senha respectiva. No caso do centro de apoio, ressalta-

se novamente a importância do grupo Fisco Estadual possuir equipamentos próprios, em função da confidencialidade dos dados tratados, e da necessidade de realização de treinamento específico dos Fiscais Estaduais.

Ressalta-se ainda que pela evolução natural da informatização, as informações manipuladas em breve transcenderão ao âmbito esfera Estadual, e poderão posteriormente ser ampliados com convênios com o Fisco Federal, muito mais preparado e informatizado do que o Estadual, obtendo-se dados a serem utilizados em consonância com o Sistema Estadual de informações, mas que dificilmente será conseguido se os dados forem tratados por elementos estranhos aos funcionários das Fazendas Estaduais.

### 3.5. FRAUDE COMO CRIME PREVISTO EM LEI

Fraudar ou sonegar, consiste em ocultar, deixando de descrever ou de mencionar nos casos em que a lei exige a descrição ou a menção; ocultar com fraude; deixar de pagar.

Desse modo, ao assumir tais atitudes com relação a obrigações fiscais, o contribuinte poderá ter sua conduta tipificadas, na forma da lei, como crime de fraude fiscal, como será detalhado no decorrer da obra.

Conforme a letra do art. 3º da Lei 5.172/66, Código Tributário Nacional, poder-se-ia conceituar tributo como:

“toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Tributo é prestação. Isso se dá devido ao fato de que o Estado, munido de sua soberania interna e revestido da necessidade de aquisição de recursos sem, contudo, ter que atuar como ente econômico em concorrência, institui, mediante lei, obrigações nas quais figura como sujeito ativo, enquanto a sociedade, como sujeito passivo. Do Direito das Obrigações, verificamos que o sujeito passivo da relação obrigacional deverá adimplir a prestação dela integrante, em benefício do sujeito que ocupa o pólo ativo (neste caso, é o ente tributante).

A prestação é de cunho pecuniário porque seu adimplemento consiste na entrega de pecúnia ao sujeito ativo. É compulsória por não depender da vontade do sujeito passivo, não concedendo a este qualquer alternativa. O dever da prestação provém de lei, ou seja, "ex lege", não podendo haver tributo instituído de sorte diversa.

Para que se não haja tributo e multa, os legisladores sabiamente incluíram a expressão "que não constitua sanção de ato ilícito". Desse modo, as multas não se tornaram espécie do gênero tributo. É importante destacar que a multa pode ser imposta como sanção do ilícito pertinente a crime de fraude fiscal.

### 3.5.1. Características do Crime de Fraude Fiscal

Uma conduta humana que seja revestida de tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade pode dar ensejo à aplicação de uma pena a ela devida, de tal forma que, para haver o crime de fraude fiscal, é necessário que haja lei incerta no ordenamento jurídico a partir da qual poder-se-ia considerar a conduta como típica.

Além disso, a conduta não pode ser fruto de erro, coação irresistível, desenvolvimento mental incompleto ou retardado, bem como o agente não pode ter

menoridade no aspecto penal ou agir em estado de necessidade, legítima defesa ou estrito cumprimento do dever legal.

A ausência de tipicidade exclui o crime, embora seja o fato antijurídico e culpável. E sabemos que apenas a lei pode estabelecer que determinada conduta constitui crime, pois não há crime sem lei anterior que o defina, embora saibamos que o fato temporal nunca guardará total identidade com aquele abstratamente descrito na figura penal, guardando circunstâncias que lhe são peculiares, conforme a dogmática da Hermenêutica. Em nosso ordenamento, as leis 8.137/90 e 8.212/91 se prestam, também, à função de tornar típicas diversas condutas que se consideram na fraude ao fisco, constituindo, então, sua tipicidade.

### 3.5.2. Fraude de Tributo Indireto

O art. 2º, II, da Lei 8.137/90, prescreve crime contra a ordem tributária, consistente em:

“Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.

Há situações em que, embora o contribuinte, ou seja, o sujeito passivo da relação jurídica tributária geradora da obrigação, como já visto anteriormente, seja uma determinada pessoa, quem desembolsa o valor a título de um certo tributo vem a ser um terceiro, distinto do responsável pelo cumprimento da obrigação tributária.

Tal fato configura a hipótese do contribuinte de fato e o de direito, na qual a lei exige do segundo o repasse daquilo que recolhe ou retém do montante do primeiro.



A norma mencionada supra tem como escopo precípua o de impedir que seja praticado o desvio das quantias retidas em nome do contribuinte de direito para serem recolhidas aos cofres públicos, em prejuízo do erário público.

Em outras palavras, visa a impedir a apropriação indébita de tributos retidos ou pelo sujeito passivo da obrigação ou por terceiros.

Analisando a hipótese da coexistência destas duas figuras, o contribuinte de direito e o de fato, cumpre ser asseverado que o primeiro é responsável não somente pelo recolhimento aos cofres públicos do tributo, mas também pelo seu cálculo, quando se procede à verificação da diferença entre o valor já recolhido em operação anterior e o montante referente àquela operação por ele realizada, ou pela apuração da exação com a aplicação da alíquota à base de cálculo nas demais hipóteses.

Da mesma forma, também, vem a ser responsável pela retenção do tributo aquele substituto do sujeito passivo da relação jurídica tributária, ou seja, o denominado responsável tributário.

A norma constante do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 descreve a figura da apropriação indébita, visando, por via de consequência, a impedir que o contribuinte venha a se apropriar do numerário do Estado, aproveitando-se da circunstância de deter a respectiva importância para posterior recolhimento aos cofres públicos.

Sendo assim, depara-se com a figura da apropriação indébita, prevista no Código Penal em seu art. 168, não sendo esta aplicada em razão de lei especial que regula a matéria. Ao descrever a conduta ilícita como sendo crime da mesma natureza daquele previsto no art. 1º do mesmo diploma legal, o caput do art. 2º da Lei 8.137/90 imprime ao seu inciso II a qualidade de crime contra a ordem tributária.

Entretanto, o dispositivo não prevê nenhuma forma fraudulenta que implique em dano ao erário. Aliás, deve ser ressaltado que são as condutas fraudulentas, como o intuito de suprimir ou reduzir o tributo indevidamente, que caracterizam a peculiaridade dos crimes previstos no art. 1º.

Portanto, são a supressão ou a redução de carga tributária alcançadas de forma ardilosa que configuram os delitos descritos no art. 1º, já mencionado.

A apropriação indébita pressupõe a posse ou detenção da coisa obtida pelo agente de forma não clandestina, isto é, a detenção se dá com o conhecimento da vítima, que, no caso, é o Estado. Ressalta-se que não sendo prevista a conduta fraudulenta ou ardilosa do agente delituoso, o fato de ter este, na qualidade de contribuinte, efetuado a declaração correta e devida do montante a ser recolhido a título de tributo, não afasta a configuração da conduta como criminosa.

Assim, o que caracteriza a figura constante do art. 2º, II, é a retenção indevida do montante referente ao tributo com o intuito de permanecer com o valor, objeto da posse. O dolo específico vem a caracterizar o elemento subjetivo da conduta criminosa. Tal elemento consiste, aqui, na intenção dolosa de fazer sua a importância pertencente ao Estado. Conforme o disposto da norma em questão, não é necessário que o agente usufrua dos recursos indebitamente em sua posse, bastando que haja apenas a intenção da apropriação.

O objeto jurídico de um crime é um bem ou interesse que a norma penal procura proteger. Um bem é tudo aquilo que satisfaz uma necessidade humana, quer seja corpóreo ou incorpóreo, como a vida, a saúde, a honra, o dinheiro e a habitação. O interesse reside na relação psicológica que o homem guarda com

relação a esses bens, de modo a mantê-los intactos e sob sua tutela, de modo a conservá-los úteis.

No crime de fraude fiscal, esse objeto jurídico é a Administração Pública. Isso se dá devido ao fato de que a prática reiterada no adimplemento de prestações referentes a obrigações de ordem tributária são de extremo valor para que o Estado, na sua função administrativa, possa exercer o papel que lhe é devido perante a sociedade. A partir da sistemática constitucional vigente que o constituinte originário pretende diminuir sobremaneira as formas de atuação direta do Estado na economia. Percebe-se que, além da Administração Pública, a fé pública é afetada por conduta típica do crime ora tratado, constituindo, também, seu objeto jurídico.

Vislumbrado o objeto jurídico do crime de fraude fiscal, cumpre se verificar seu objeto material. O objeto material de um crime é o homem ou coisa sobre a qual incide a conduta comissiva ou omissiva do sujeito ativo. Com escopo exemplificativo, poder-se-iam citar os objetos materiais do roubo, que seria a coisa roubada (“subtrair coisa alheia”), e do homicídio, que seria um homem, alguém (“matar alguém”).

Surge, neste aspecto, uma grande variabilidade do objeto material do crime de fraude fiscal devido ao fato de que este constitui crime de ação múltipla, existindo várias condutas que nele são tipificadas. Dependendo da figura, o objeto material desse crime poderá ser, por exemplo, “informação, documento, livro, fatura, percentagem”. As condutas típicas poderão incidir sobre documentos ou papéis exigidos pela lei fiscal, adulteração de faturas, declarações falsas e também na fraude de equipamentos de emissão de notas fiscais e seus devidos registros.

### 3.5.3. Sujeito Ativo

O crime de fraude fiscal tem como sujeito ativo o contribuinte. Se por um lado, o contribuinte é agente do crime, por outro, ele é sujeito passivo da relação obrigacional referente ao pagamento do tributo. Nessa condição, deveria ele haver recolhido ou feito recolher o tributo, pois tal recolhimento pode ser feito tanto da forma direta, como é o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados, quanto da forma indireta, como é o caso do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, ocasião em que o sujeito ativo do crime seria mero repassador de recursos.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 121, dispõe que o “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo”. E, como já comentado, esse mesmo sujeito passivo da obrigação será o sujeito ativo, o agente da conduta típica.

O sujeito ativo será aquele cuja conduta sofreu o fenômeno da tipificação, segundo a lei penal que trata do crime de fraude fiscal.

Neste tocante, cumpre citar o disposto do art. 136 do Código Tributário Nacional, o qual prescreve:

“Salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

### 3.5.4. Procedimento Fiscal Administrativo

Com base na legislação, verifica-se que o procedimento fiscal administrativo não constitui condição para que seja instaurado o processo criminal. Além disso, a materialidade do delito, prescinde de tal procedimento. Chega a prescindir, inclusive, de inquérito policial. Realizada a conduta ilícita, consuma-se o delito.

Ao se considerar que a conclusão do procedimento administrativo não se apresenta como condição de procedibilidade para a ação penal, poderemos deparar com situação esdrúxula, pois alguém pode chegar a ser condenado pelo cometimento do crime de fraude fiscal e, no entanto, a Administração chegar à conclusão de que não havia tributo devido. Esse fato assume relevante importância se conservarmos em mente que apenas a Administração é competente para decidir se ocorreu ou não fato gerador de obrigação tributária.

Isso posto, seria coerente tornar a propositura da ação penal condicionada à conclusão da ação administrativa fiscal cujo desfecho fosse determinante no sentido de que o réu teve em sua conduta a finalidade de fraudar o tributo, este delito apontado pelo fiscal ou auditor de tributo quando da fiscalização.

O devido processo legal abrange o direito à razoabilidade da lei, de sua elaboração regular e correta e sua devida aplicação no processo, além de que neste exista plena igualdade entre as partes.

Como a competência para verificar a existência da obrigação tributária é pertinente à Administração, apenas esta pode entender pela ocorrência da fraude fiscal por parte do réu. O próprio contribuinte terá prejudicadas as suas possibilidades de ter defesa ampla, constrangido pela idéia de ter sua liberdade cerceada no desfecho de processo penal contra ele já em curso.

Argumento também utilizado neste sentido é a letra do art. 83 da Lei 9.430/96, o qual prescreve:

"Art.83 - A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente."

Assim, o desempenho do papel do fiscal é de suma importância para a condução legal e caracterização do crime de fraude fiscal ou tributária, exigindo deste, meios comprobatórios para que a lide se efetive, a lei se faça presente e o fraudador seja instaurado no Código Penal a fim de restituir ao lesado, neste caso o Estado, a sua devida participação no recolhimento dos impostos devidos.

### 3.6. ANÁLISE DAS FRAUDES NOS EQUIPAMENTOS DE EMISSÃO DE CUPOM FISCAL – ECF – MODALIDADES REGISTRADAS NO ESTADO DO PARANÁ

Em dezembro de 1994, o Ministério da Fazenda e as Secretarias de Estado da Fazenda de todo o Brasil, firmaram o Convênio nº 156/94, disciplinando o uso do chamado E.C.F. (Emissor de Cupom Fiscal), consistente, como o próprio nome define, em equipamento de emissão (impressão) de cupons fiscais, substitutivo dos antigos blocos de notas fiscais, tudo no intuito de informatizar a fiscalização e arrecadação de ICMS, tentando diminuir as fraudes.

Tal equipamento é de implantação obrigatória a todas as empresas cujo faturamento bruto anual seja superior a R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais), obedecendo um calendário de obrigatoriedade próprio previsto em novo Convênio ICMS, sob nº 01/98. Deste calendário extrai-se que o prazo para as empresas com faturamento bruto anual entre R\$240.000,00 e R\$480.000,00 expira em 30.09.99; para as empresas com faturamento entre R\$120.000,00 e R\$240.000,00 expira em 31.12.99; sendo que para as demais, acima de R\$480.000,00 já se encontra expirado, sendo obrigatório o uso do E.C.F.

O E.C.F. possui duas memórias: uma memória parcial, ou de trabalho, e outra definitiva, ou fiscal. Na memória parcial são armazenadas as vendas efetuadas durante o dia, as quais são transferidas, ao final do período, para a chamada memória fiscal, que é soldada e lacrada na base do equipamento. O equipamento sai lacrado da fábrica, e somente pode ser utilizado com autorização da Receita Estadual.

Em caso de falha, existem empresas credenciadas pelo Fisco e autorizadas a proceder o deslacre e novo lacre do equipamento, tudo mediante a lavração em termo da ocorrência. O E.C.F. possui vida útil correspondente à capacidade de armazenamento da memória fiscal e não pode ser reutilizado. Havendo necessidade, o E.C.F. permite dois tipos de leitura para verificar o que - e quanto - já foi vendido naquele determinado período e em toda a existência da máquina. São as chamadas: leitura "X" e redução "Z". A leitura "X" deve ser feita ao início de cada dia de atividade, devendo o cupom de leitura ser mantido junto ao equipamento no decorrer do dia, para exibição ao Fisco, se solicitado. Ao final de cada dia, será emitida uma Redução "Z" de todos os ECFs em uso, devendo o cupom respectivo ser mantido à disposição do Fisco por cinco anos.

Enfim, o Fisco achou que tinha solucionado o problema da sonegação fiscal. No entanto, o sonegador é criativo e não demorou muito para identificar falhas no sistema, desenvolvendo métodos de burlar a máquina. Um dos métodos desenvolvidos consiste na troca, quando do cadastramento dos produtos no computador, da alíquota a ser descontada a título de ICMS. Por exemplo: se sobre uma determinada mercadoria incide 17% (dezessete por cento) de ICMS, o contribuinte faz inserir alíquota menor, normalmente 07% (sete por cento). No caso

da fraude ser constatada pelo Fisco, o contribuinte alega que foi falha de digitação e já está demitindo o funcionário relapso! Assim, ele trabalha durante uma semana com a alíquota baixa e retorna à normal na semana seguinte, sempre alternando, para evitar desconfiança.

Outra fraude consiste na implantação de "software" capaz de criar um caixa dois na empresa, valendo-se do seguinte procedimento: normalmente no meio do expediente, ou ao final do dia, o comerciante, valendo-se do "software" fraudulento desenvolvido, dirige-se a um dos caixas - normalmente em supermercados - e "zera" todas as vendas realizadas até aquele momento, passando as informações para um disquete, que servirá para controle exclusivo da empresa e não do Fisco. Isto é possível graças ao fato de que, como dito, os E.C.F.s possuem duas memórias eletrônicas: uma temporária (para as vendas do dia) e outra fiscal (que acumula todas as vendas feitas pela impressora fiscal). Sucede que as vendas realizadas no dia permanecem provisoriamente armazenadas na memória temporária, sendo transferidas, de uma única vez, para a memória fiscal ao final do dia, quando do fechamento do caixa.

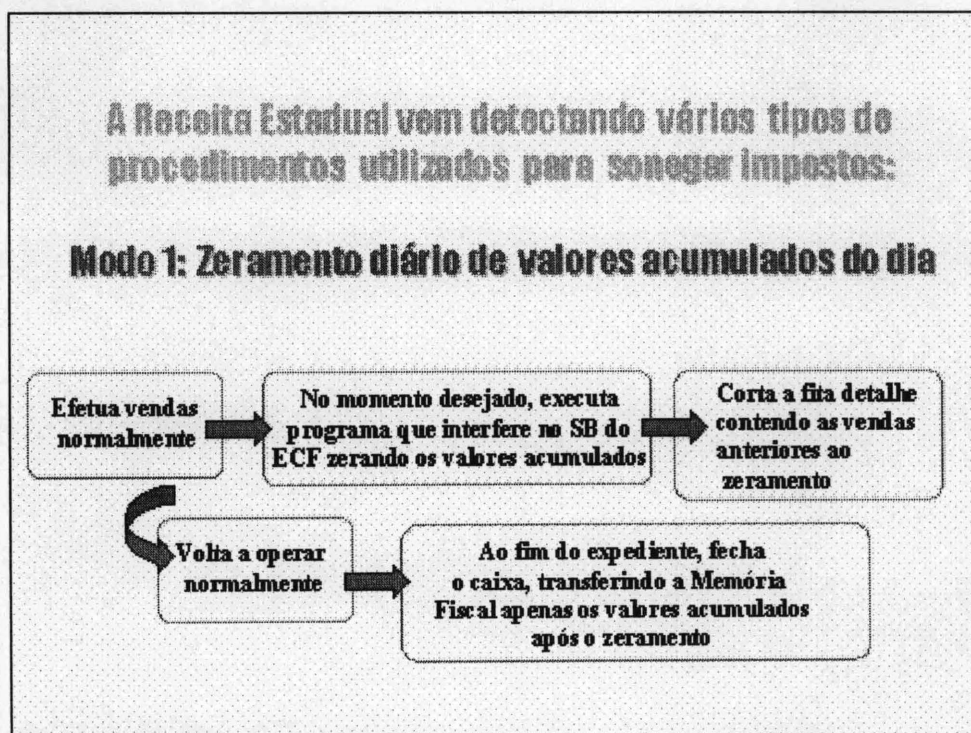
A fraude consiste, assim, em retirar da memória as vendas efetuadas até o momento, zerando as informações ali constantes, sem que isso seja transferido para a memória fiscal. Depois, o comerciante trabalha mais uma ou duas horas, e passa as vendas deste período para a memória fiscal, como se somente tivesse vendido as mercadorias deste período, sonegando todos os impostos cobrados dos consumidores finais nas operações anteriores. Além de utilizar um "software" externo, o comerciante providencia a troca do EPROM original por outro adulterado.



O EPROM nada mais é do que o "software" básico do equipamento, que vem original da fábrica e permanece lacrado na parte inferior do E.C.F., não podendo ser substituído. Aliás, para efetivar esta mudança, o comerciante conta com o auxílio criminoso de empresas credenciadas pelo Fisco para proceder o lacre e deslacre do equipamento. Estas empresas de assistência técnica deslacam, trocam o EPROM e lacram novamente o equipamento, sem a lavratura de qualquer termo de intervenção técnica, possibilitando a fraude.

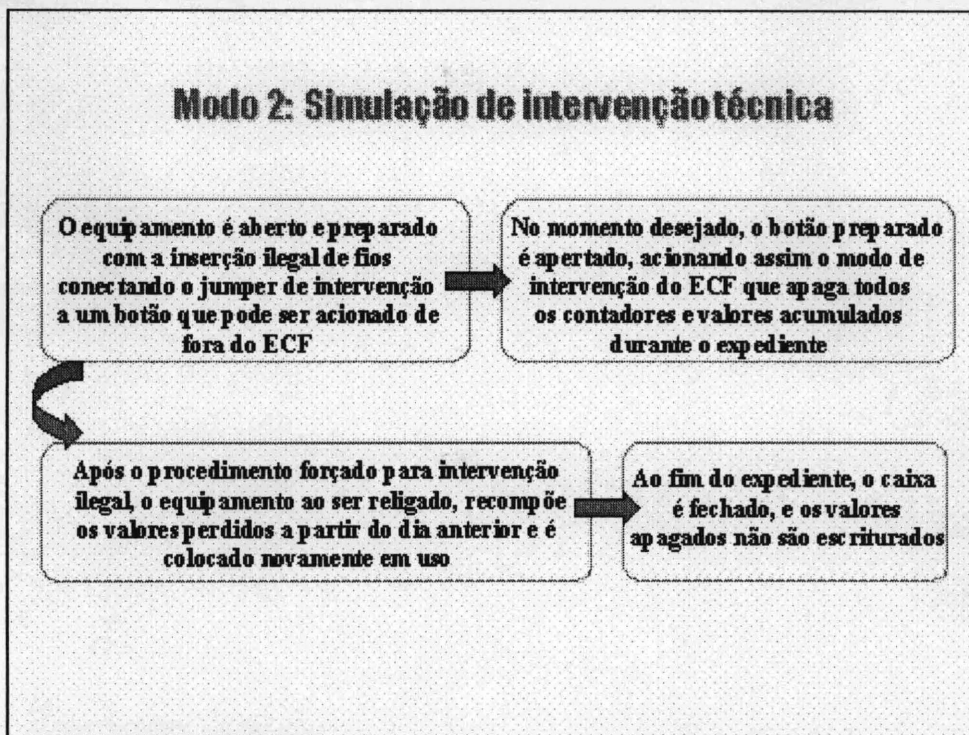
Por fim, outra fraude identificada, consiste na troca, pura e simples, do E.C.F., onde o comerciante compra dois E.C.F.s, sendo um de revenda autorizada e outro do Paraguai (por exemplo), passando a se utilizar do E.C.F. duplo (paraguaio) no lugar daquele autorizado pelo Fisco. Assim, em todas as vendas efetivadas com a impressora não oficial o ICMS não é repassado ao Fisco.

**FIGURA 1 – FRAUDES – ECF – ZERAMENTO DIÁRIO - ACUMULADOS DO DIA**



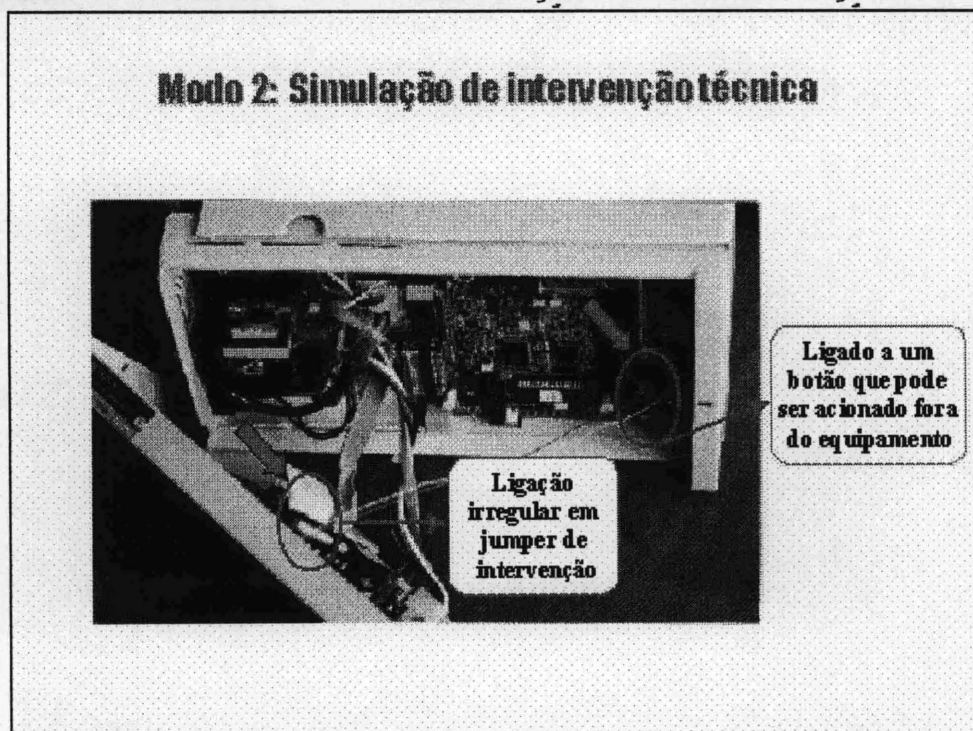
Fonte: SEFA/PR (2002).

**FIGURA 2 – FRAUDES – ECF – SIMULAÇÃO DE INTERVENÇÃO TÉCNICA**



Fonte: SEFA/PR (2002)

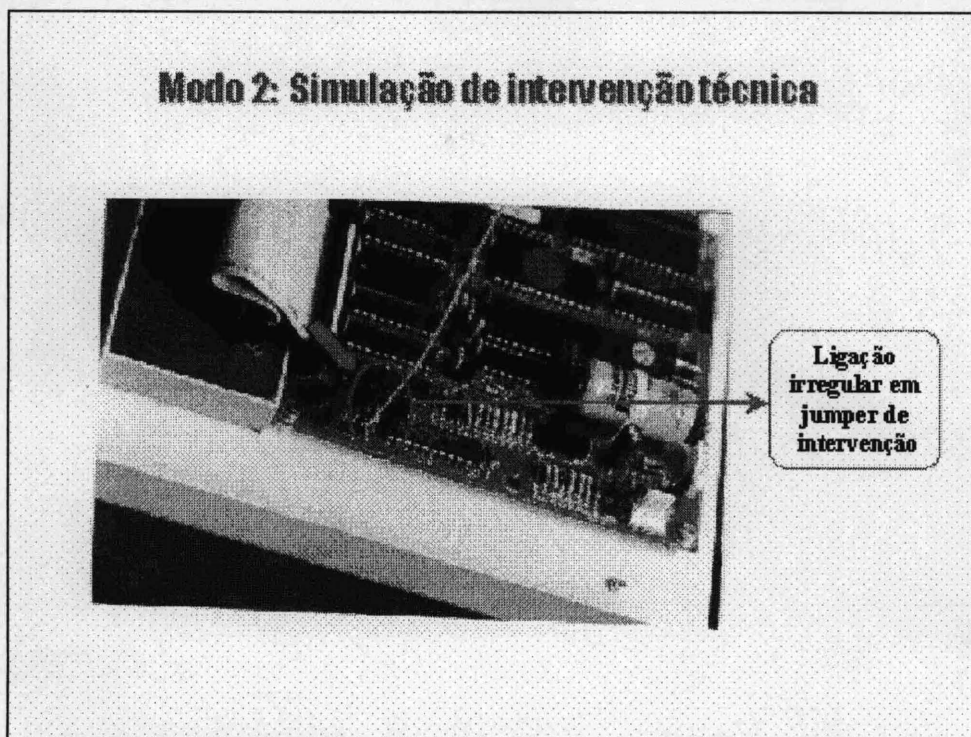
**FIGURA 3 – FRAUDES – ECF – SIMULAÇÃO DE INTERVENÇÃO TÉCNICA**



Fonte: SEFA/PR (2002)

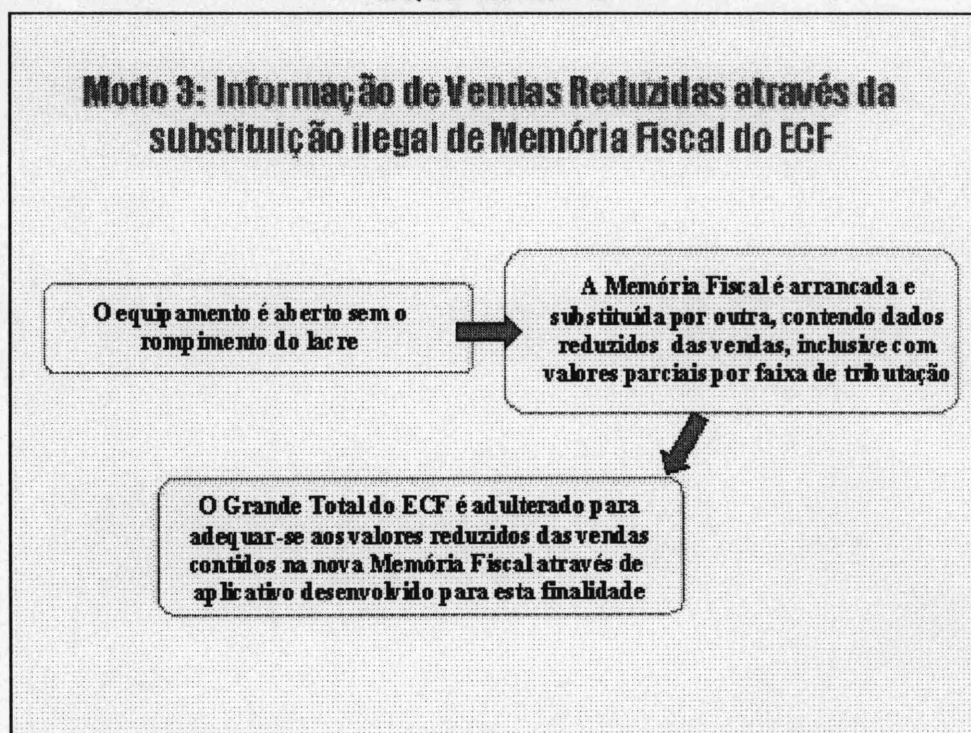


**FIGURA 4 – FRAUDES – ECF – SIMULAÇÃO DE INTERVENÇÃO TÉCNICA**



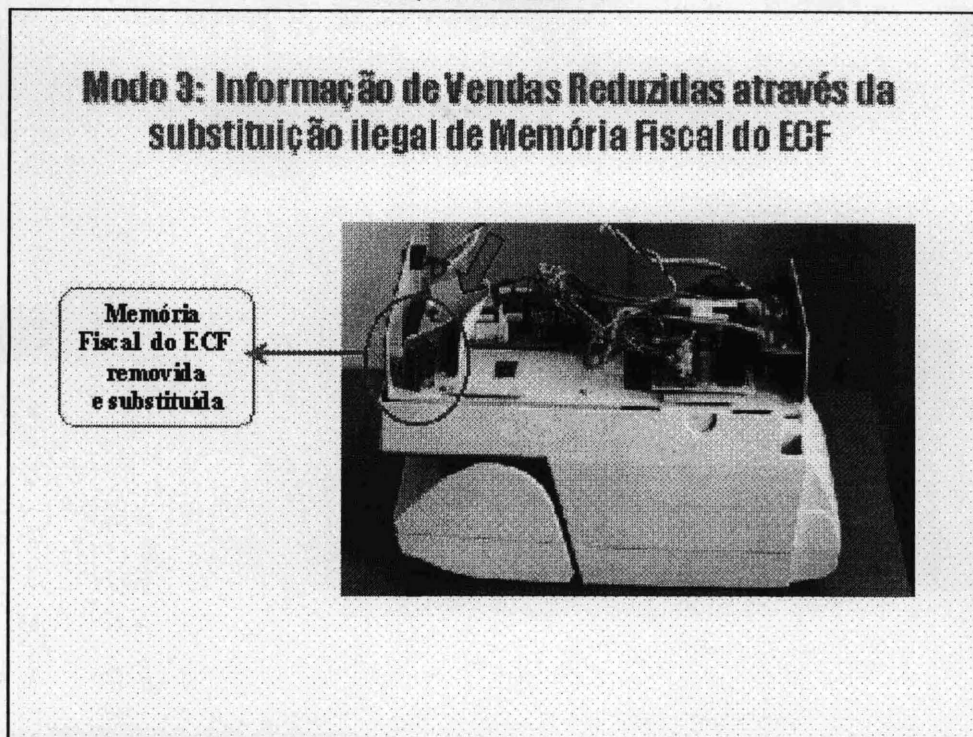
Fonte: SEFA/PR (2002)

**FIGURA 5 – FRAUDES – ECF – SUBSTITUIÇÃO ILEGAL DE MEMÓRIA DE EQUIPAMENTO**



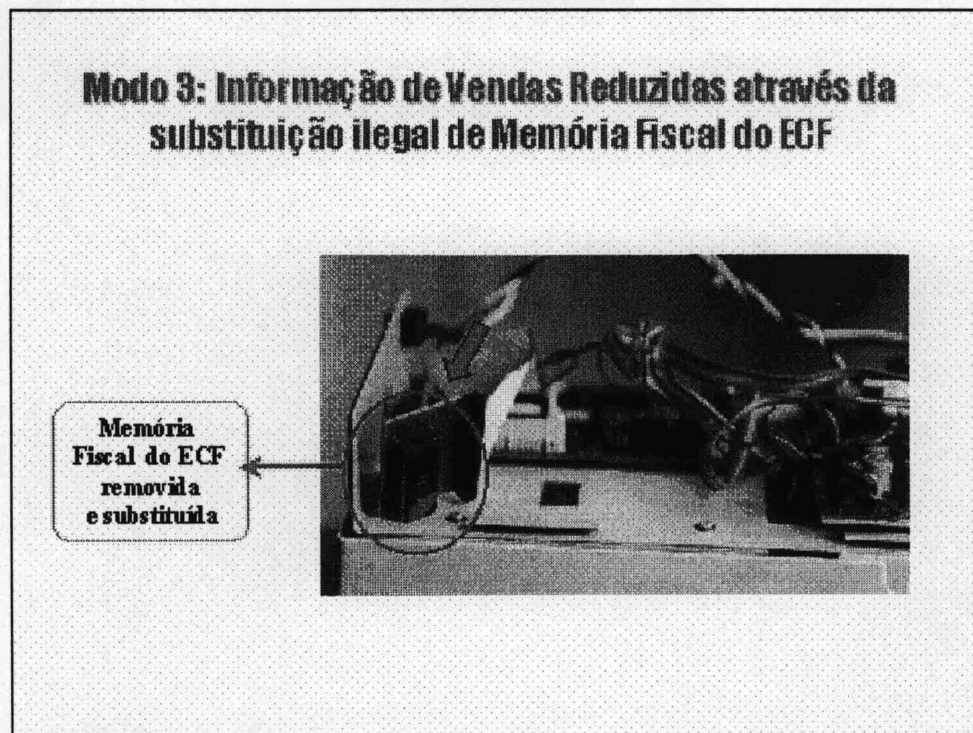
Fonte: SEFA/PR (2002)

**FIGURA 6 – FRAUDES – ECF – SUBSTITUIÇÃO ILEGAL DE MEMÓRIA DE EQUIPAMENTO**



Fonte: SEFA/PR (2002)

**FIGURA 7 – FRAUDES – ECF – SUBSTITUIÇÃO ILEGAL DE MEMÓRIA DE EQUIPAMENTO**

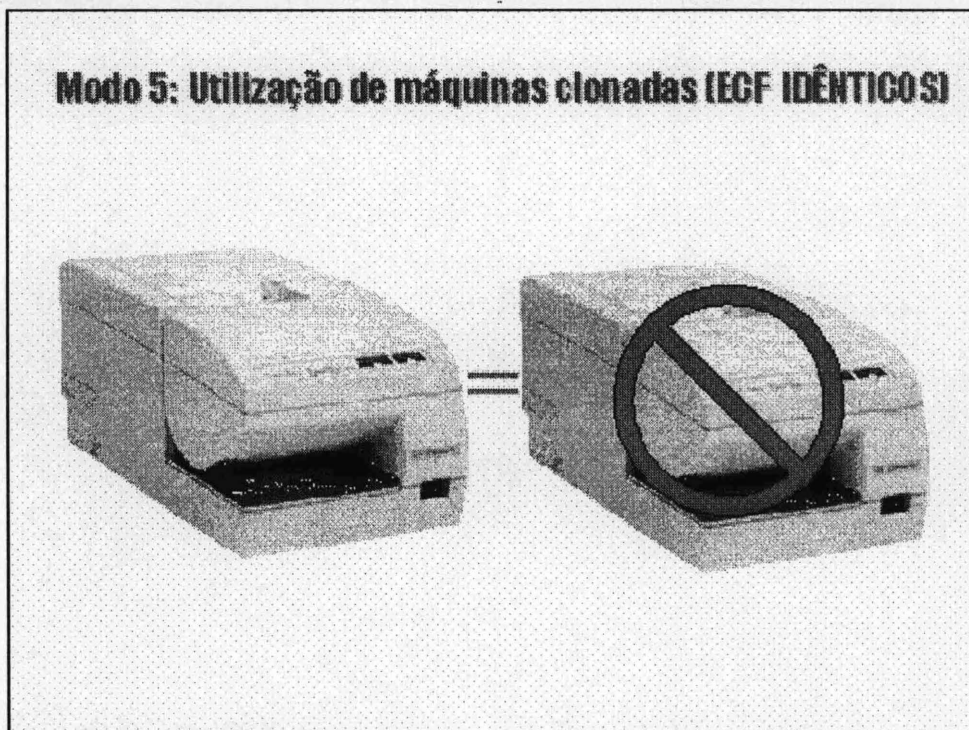


Fonte: SEFA/PR (2002)



**FIGURA 8 – FRAUDES – ECF – EQUIPAMENTOS NÃO AUTORIZADOS**

Fonte: SEFA/PR (2002)

**FIGURA 9 – FRAUDES – ECF – EQUIPAMENTOS DUPLICADOS**

Fonte: SEFA/PR (2002)

### 3.6.1. FRAUDES E SONEGAÇÃO DE IMPOSTOS – INFRAÇÕES E PENALIDADES

**a)** falta de pagamento do imposto, apurada por meio de levantamento fiscal multa equivalente a 80% (oitenta por cento) do valor do imposto;

**b)** falta de pagamento do imposto, quando o documento fiscal relativo à respectiva operação ou prestação tiver sido emitido mas não escriturado regularmente no livro fiscal próprio - multa equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto;

**c)** falta de pagamento do imposto nas seguintes hipóteses: emissão ou escrituração de documento fiscal de operação ou prestação tributada como não tributada ou isenta, erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração do valor do imposto, desde que, neste caso, o documento tenha sido emitido e escriturado regularmente - multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto;

**d)** falta de pagamento do imposto, decorrente de entrega de guia de informação com indicação do valor do imposto a recolher em importância inferior ao escriturado no livro fiscal destinado à apuração - multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto não declarado;

**e)** falta de pagamento do imposto, quando a operação ou prestação estiver escriturada regularmente no livro fiscal próprio e, nos termos da legislação, o recolhimento do tributo tiver de ser efetuado por guia de recolhimentos especiais multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto;

**f)** falta de pagamento do imposto, quando, indicada zona franca como destino da mercadoria, por qualquer motivo seu ingresso não tiver sido provado, a

mercadoria não tiver chegado ao destino ou tiver sido reintroduzida no mercado interno do país - multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto;

**g)** falta de pagamento do imposto, quando, indicado outro Estado como destino da mercadoria, esta não tiver saído do território paulista - multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor total da operação;

**h)** falta de pagamento do imposto, quando, indicada operação de exportação, esta não se tiver realizado - multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor da operação;

**i)** falta de pagamento do imposto, decorrente do uso de máquina registradora, Terminal Ponto de Venda - PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou qualquer outro equipamento não homologado ou não autorizado pelo fisco - multa equivalente a 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto;

**j)** falta de pagamento do imposto, decorrente do uso de máquina registradora, Terminal Ponto de Venda - PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou qualquer outro equipamento, com adulteração do "software" básico ou da memória fiscal - MF, troca irregular da placa que contém o "software" básico ou a memória fiscal, ou interligação a equipamento de processamento eletrônico de dados sem autorização legal - multa equivalente a 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto;

**k)** falta de pagamento do imposto, em hipótese não prevista nas alíneas anteriores - multa equivalente a 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto.

### 3.6.2. INFRAÇÕES RELATIVAS A DOCUMENTOS FISCAIS E IMPRESSOS FISCAIS

**a)** falta de emissão de documento fiscal - multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor da operação ou prestação;

**b)** emissão de documento fiscal que consignar declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou de destino da mercadoria ou do serviço; emissão de documento fiscal que não corresponder a saída de mercadoria, a transmissão de propriedade da mercadoria, a entrada de mercadoria no estabelecimento ou, ainda, a prestação ou a recebimento de serviço - multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou prestação indicado no documento fiscal;

**c)** adulteração, vício ou falsificação de documento fiscal; utilização de documento falso ou de documento fiscal cujo impresso tiver sido confeccionado sem autorização fiscal ou por estabelecimento gráfico diverso do indicado, para propiciar, ainda que a terceiro, qualquer vantagem indevida - multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor indicado no documento;

**d)** utilização de documento fiscal com numeração e seriação em duplicidade ou emissão ou recebimento de documento fiscal que consignar valores diferentes nas respectivas vias - multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor total da operação ou prestação;

**e)** emissão ou recebimento de documento fiscal que consignar importância inferior à da operação ou da prestação - multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor da diferença entre o valor real da operação ou prestação e o declarado ao fisco;



- f)** reutilização de documento fiscal em outra operação ou prestação - multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor da operação ou da prestação ou, à falta deste, do valor indicado no documento exibido;
- g)** destaque de valor do imposto em documento referente a operação ou prestação não sujeita ao pagamento do tributo - multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou prestação indicado no documento fiscal; quando o valor do imposto destacado irregularmente tiver sido lançado para pagamento no livro fiscal próprio - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor da operação ou prestação constante no documento;
- h)** emissão de documento fiscal com inobservância de requisito regulamentar ou falta de obtenção de visto em documento fiscal - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor da operação ou prestação relacionada com o documento;
- i)** emissão ou preenchimento de qualquer outro documento com inobservância de requisito regulamentar ou falta de obtenção de visto fiscal, quando exigido multa equivalente a 1% (um por cento) do valor da operação ou da prestação relacionada com o documento;
- j)** extravio, perda ou inutilização de documento fiscal, bem como sua permanência fora do estabelecimento em local não autorizado ou sua não-exibição à autoridade fiscalizadora - multa no valor de 15 (quinze) UFIRs por documento;
- l)** confecção, para si ou para terceiro, bem como encomenda para confecção, de impresso de documento fiscal sem autorização fiscal - multa no valor de 8 (oito) UFIRs, aplicável tanto ao impressor como ao autor da encomenda;

**m)** fornecimento, posse ou detenção de falso documento fiscal, de documento fiscal cujo impresso tiver sido confeccionado sem autorização fiscal ou por estabelecimento gráfico diverso do indicado - multa no valor de 20 (vinte) UFIRs por documento;

**n)** extravio, perda ou inutilização de impresso de documento fiscal, bem como sua permanência fora do estabelecimento em local não autorizado ou sua não exibição à autoridade fiscalizadora - multa no valor de 15 (quinze) UFIRs por impresso de documento fiscal;

**o)** confecção, para si ou para terceiro, ou encomenda para confecção, de falso impresso de documento fiscal, ou de impresso de documento fiscal em duplicidade - multa no valor de 20 (vinte) UFIRs por impresso de documento fiscal;

**p)** fornecimento, posse ou detenção de falso impresso de documento fiscal ou de impresso de documento fiscal que indicar estabelecimento gráfico diverso do que o tiver confeccionado - multa no valor de 20 (vinte) UFIRs por impresso de documento fiscal;

**q)** emitir comprovante com indicação "controle interno", "sem valor comercial", "operação não sujeita ao ICMS" ou qualquer outra expressão análoga, em operação sujeita ao imposto - multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto correspondente à operação ou prestação, sem prejuízo da interdição de uso, até que seja substituído ou regularizado;

**r)** deixar de emitir diariamente, no início do expediente, cupom de leitura dos totalizadores fiscais (leitura "X") dos equipamentos - multa no valor de 6 (seis) UFIRs, por equipamento e por dia, limitada a 100 (cem) UFIRs por

equipamento no ano;

**s)** deixar de emitir diariamente e/ou deixar de arquivar em ordem cronológica o cupom de leitura dos totalizadores fiscais, com redução a zero dos totalizadores parciais (redução "Z"), de todos os equipamentos autorizados - multa no valor de 8 (oito) UFIRs, por equipamento e por dia, limitada a 500 (quinhentas) UFIRs por equipamento no ano;

**t)** deixar de emitir e/ou apresentar à fiscalização, quando solicitado, cupom de leitura da memória fiscal - MF - ao final de cada período de apuração - multa no valor de 15 (quinze) UFIRs, por documento;

**u)** romper fita-detelhe, quando esta for de emissão obrigatória - multa no valor de 30(trinta) UFIRs, por segmento fracionado;

**v)** deixar de emitir o Mapa-Resumo de Caixa, Mapa-Resumo de PDV ou Mapa-Resumo de ECF, quando exigidos pela legislação - multa no valor de 20 (vinte) UFIRs por documento, limitada a 300 (trezentas) UFIRs por ano;

**x)** deixar de apresentar ao fisco, quando requerido, bobinas de fita-detelhe ou listagem atualizada de todas as mercadorias comercializadas em que constem o código da mercadoria, a descrição, a situação tributária e o valor unitário multa no valor de 50 (cinquenta) UFIRs, por bobina ou listagem;

### 3.6.3. INFRAÇÕES RELATIVAS A LIVROS FISCAIS E REGISTROS MAGNÉTICOS

**a)** falta de escrituração de documento relativo à entrada de mercadoria no estabelecimento ou à aquisição de sua propriedade ou, ainda, ao recebimento de serviço, quando já escrituradas as operações ou prestações do período a

que se referirem - multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação constante no documento;

**b)** falta de escrituração de documento relativo à entrada de mercadoria, à aquisição de sua propriedade ou à utilização de serviço praticada por estabelecimento enquadrado no regime de estimativa ou por estabelecimento enquadrado em regime tributário simplificado atribuído à microempresa ou empresa de pequeno porte, com o objetivo de ocultar o seu movimento real, quando já escrituradas as operações ou prestações do período a que se referirem - multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor da operação ou prestação constante no documento;

**c)** falta de escrituração de documento relativo à saída de mercadoria ou à prestação de serviço, em operação ou prestação não sujeita ao pagamento do imposto - multa equivalente a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação constante no documento; ou a 20% (vinte por cento) desse valor se a mercadoria ou o serviço sujeitar-se ao pagamento do imposto em operação ou prestação posterior;

**d)** falta de registro de documento fiscal em meio magnético quando já registradas as operações ou prestações do período - multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação constante no documento;

**e)** falta de elaboração de documento auxiliar de escrituração fiscal ou sua não exibição ao fisco - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações que nele devam constar;

**f)** adulteração, vício ou falsificação de livro fiscal - multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor da operação ou prestação a que se referir a

irregularidade;

**g)** atraso de escrituração do livro fiscal destinado à escrituração das operações de entrada de mercadoria ou recebimento de serviço ou do livro fiscal destinado à escrituração das operações de saída de mercadoria ou de prestação de serviço - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações não escrituradas, em relação a cada livro; do livro fiscal destinado à escrituração do inventário de mercadorias - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor do estoque não escriturado;

**h)** atraso de escrituração de livro fiscal não mencionado na alínea anterior - multa no valor de 6 (seis) UFIRs por livro, por mês ou fração;

**i)** atraso de registro em meio magnético - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações não registradas;

**j)** falta de livro fiscal ou sua utilização sem prévia autenticação da repartição competente - multa no valor de 6 (seis) UFIRs por livro, por mês, ou fração, contado da data a partir da qual tenha sido obrigatória a manutenção do livro ou da data da utilização irregular;

**l)** extravio, perda ou inutilização de livro fiscal, bem como sua permanência fora do estabelecimento em local não autorizado ou sua não-exibição à autoridade fiscalizadora - multa no valor de 15 (quinze) UFIRs por livro;

**m)** falta de autorização fiscal para reconstituição de escrita - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações a que se referir a reconstituição de escrita;

**n)** utilização, em equipamento de processamento de dados, de programa para a emissão de documento fiscal, ou escrituração de livro fiscal com vício,

fraude ou simulação - multa equivalente a 80% (oitenta por cento) do valor da operação ou prestação a que se referir a irregularidade, não inferior ao valor de 100 (cem) UFIRs;

**o)** irregularidade de escrituração não prevista nas alíneas anteriores - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações a que se referir a irregularidade

#### 3.6.4. INFRAÇÕES RELATIVAS A SISTEMA ELETRÔNICO DE PROCESSAMENTO DE DADOS E AO USO E INTERVENÇÃO EM MÁQUINA REGISTRADORA, TERMINAL PONTO DE VENDA - PDV, EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL - ECF - OU QUALQUER OUTRO EQUIPAMENTO

**a)** uso de sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documento fiscal ou escrituração de livro fiscal, sem prévia autorização do fisco multa equivalente a 2% (dois por cento) do valor das operações ou prestações do período, se não atendidas as especificações da legislação para uso do sistema, ou equivalente a 0,5% (cinco décimos por cento), se atendidas, nunca inferior, em qualquer hipótese, a 100 (cem) UFIRs;

**b)** falta de comunicação de alteração de uso de sistema eletrônico de processamento de dados - multa no valor de 100 (cem) UFIRs;

**c)** uso para fins fiscais de máquina registradora, Terminal Ponto de Venda - PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou de qualquer outro equipamento, bem como alteração de uso, sem prévia autorização do fisco, quando esta autorização for exigida - multa no valor de 150 (cento e

cinquenta) UFIRs por equipamento;

**d)** uso, no recinto de atendimento ao público, de qualquer equipamento que emita comprovante não fiscal, sem a devida autorização do fisco - multa no valor de 150 (cento e cinquenta) UFIRs por equipamento;

**e)** utilização para fins fiscais de máquina registradora, Terminal Ponto de Venda -PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou qualquer outro equipamento deslacrado ou com o respectivo lacre violado ou, ainda, com lacre que não seja o legalmente exigido - multa no valor de 6 (seis) UFIRs, por equipamento e por dia de utilização; na hipótese de não se poder determinar o número de dias em que os equipamentos foram utilizados, a multa será de 200 (duzentas) UFIRs por equipamento;

**f)** utilização para fins fiscais de máquina registradora, Terminal Ponto de Venda -PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou qualquer outro equipamento desprovido de qualquer outro requisito regulamentar - multa no valor de 6 (seis) UFIRs, por equipamento e por dia de utilização; na hipótese de não se poder determinar o número de dias em que os equipamentos foram utilizados, a multa será de 200 (duzentas) UFIRs por equipamento;

**g)** alterar, inibir, reduzir ou zerar totalizador de máquina registradora, Terminal Ponto de Venda - PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou de qualquer outro equipamento de suporte, em casos não previstos na legislação - multa no valor de 500 (quinhentas) UFIRs por equipamento, aplicável tanto ao usuário como ao interventor;

**h)** intervenção em máquina registradora, em Terminal Ponto de Venda - PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou qualquer outro equipamento

por empresa não credenciada ou não autorizada para a marca e modelo do equipamento ou, caso ela o seja, por preposto não autorizado na forma regulamentar - multa no valor de 100 (cem) UFIRs, aplicável tanto ao usuário como ao interventor ;

**i)** permanência fora do estabelecimento em local não autorizado, extravio, perda ou inutilização de lacre ainda não utilizado de máquina registradora, de Terminal Ponto de Venda - PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou qualquer outro equipamento, ou não-exibição de tal lacre à autoridade fiscalizadora multa no valor de 30 (trinta) UFIRs por lacre, aplicável ao credenciado;

**j)** deixar de utilizar Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF, estando obrigado ao seu uso - multa equivalente a 2% do valor das operações ou prestações, nunca inferior a 100 (cem) UFIRs;

**l)** sendo usuário de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal ECF, não possuir ou não disponibilizar ao fisco, o programa aplicativo necessário para obtenção da leitura da memória fiscal para o meio magnético, caso o equipamento não disponha deste recurso mediante teclado ou outro dispositivo - multa no valor de 50 (cinquenta) UFIRs por equipamento;

**m)** interligar máquinas registradoras ou Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF-MR) não interligado ("stand alone") entre si ou a equipamento eletrônico de processamento de dados, sem a devida autorização fiscal ou sem o parecer técnico de homologação do equipamento - multa no valor de 200 (duzentas) UFIRs por equipamento;

**n)** emitir cupom fiscal por meio de máquinas registradoras interligadas entre si



ou a equipamento eletrônico de processamento de dados, Terminal Ponto de Venda - PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou qualquer outro equipamento que deixe de identificar corretamente o código e a descrição da mercadoria e/ou serviço, o valor da operação ou prestação e a respectiva situação tributária - multa no valor de 6 (seis) UFIRs por documento, até o limite do maior total mensal de imposto lançado a débito nos 12 (doze) meses anteriores ao da constatação da infração;

**o)** utilizar máquina registradora, Terminal Ponto de Venda - PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou qualquer outro equipamento, sem identificação do estabelecimento no cupom fiscal ou com identificação ilegível - multa no valor de 20 (vinte) UFIRs por equipamento;

**p)** remover a memória que contém o "software" básico ou a memória fiscal - MF, em desacordo com o previsto na legislação - multa no valor de 500 (quinhentas) UFIRs por equipamento; multa igualmente aplicável ao interventor;

**q)** alterar o "hardware" ou "software" de máquina registradora, Terminal Ponto de Venda - PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou qualquer outro equipamento, em desacordo com o disposto na legislação ou no parecer de homologação do equipamento - multa no valor de 500 (quinhentas) UFIRs por equipamento; multa aplicável igualmente ao interventor;

**r)** utilizar máquina registradora, Terminal Ponto de Venda - PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou qualquer outro equipamento com conector ("jumper"), dispositivo ou "software" capaz de inibir, anular ou reduzir qualquer operação já totalizada - multa equivalente a 150% (cento e

cinquenta por cento) do valor do imposto arbitrado;

- s)** fornecimento de lacre de máquina registradora, de Terminal Ponto de Venda -PDV, de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou de qualquer outro equipamento sem habilitação ou em desacordo com requisito regulamentar, bem como o seu recebimento - multa no valor de 20 (vinte) UFIRs por lacre, aplicável tanto ao fabricante como ao recebedor;
- t)** falta de emissão, por meio de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF, do comprovante de pagamento relativo à operação ou prestação efetuada por cartão de crédito ou débito automático em conta corrente, por contribuinte obrigado ao uso do ECF - multa no valor de 6 (seis) UFIRs por documento, até o limite do maior total mensal do imposto lançado a débito nos 12 (doze) meses anteriores ao da constatação da infração;
- u)** deixar de atender notificação, no prazo indicado pela fiscalização, para apresentar informação em meio magnético - multa no valor de 10 (dez) UFIRs por dia de atraso, até o máximo de 300 (trezentas) UFIRs;
- v)** fornecimento de informação em meio magnético em padrão ou forma que não atenda às especificações estabelecidas pela legislação, ainda que acompanhada de documentação completa do sistema, que permita o tratamento das informações pelo fisco - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações do período, nunca inferior ao valor de 100 (cem) UFIRs;
- x)** não fornecimento de informação em meio magnético ou sua entrega em condições que impossibilitem a leitura e tratamento e/ou com dados incompletos ou não relacionados às operações ou prestações do período -

multa equivalente a 2% (dois por cento) do valor das operações ou prestações do respectivo período, nunca inferior ao valor de 100 (cem) UFIRs;

**z)** não fornecimento de informação em meio magnético ou a sua entrega em condições que impossibilitem a leitura e tratamento e/ou com dados incompletos, correspondente ao controle de estoque e/ou registro de inventário multa equivalente a 1% (um por cento) do valor do estoque no final do período, nunca inferior ao valor de 100 (cem) UFIRs;

### 3.6.5. INFRAÇÕES RELATIVAS À INTERVENÇÃO TÉCNICA EM EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL - ECF

- a)** intervir em equipamento de controle fiscal sem a emissão e/ ou entrega de atestado de intervenção ao Posto Fiscal a que estiver vinculado o contribuinte usuário - multa no valor de 100 (cem) UFIRs por intervenção realizada;
- b)** realizar intervenção em equipamento de controle fiscal sem emitir, no início e após o serviço, os cupons de leitura dos totalizadores que devam ser anexados aos respectivos atestados - multa no valor de 60 (sessenta) UFIRs por equipamento;
- c)** inicializar equipamento de controle fiscal não autorizado pelo fisco - multa no valor de 100 (cem) UFIRs;
- d)** deixar de inicializar a Memória Fiscal - MF, com a gravação da razão social, das inscrições, federal e estadual, na saída do revendedor ou do fabricante para o usuário final do equipamento - multa no valor de 100 (cem) UFIRs por equipamento;

- e) confeccionar e utilizar formulário destinado à emissão de atestado de intervenção em máquina registradora, Terminal Ponto de Venda - PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF ou qualquer outro equipamento, sem autorização do fisco - multa no valor de 10 (dez) UFIRs por formulário, até o limite de 500 (quinhentas) UFIRs;
- f) deixar de comunicar ao fisco qualquer mudança nos dados cadastrais do estabelecimento interventor credenciado - multa no valor de 20 (vinte) UFIRs por comunicação omitida;
- g) lacrar e/ou atestar o funcionamento de equipamento de controle fiscal em desacordo com as exigências previstas na legislação - multa no valor de 100 (cem) UFIRs por equipamento;
- h) deixar de entregar ao fisco o estoque de lacres e formulários de atestado de intervenção não utilizados, em caso de cessação de atividade, descredenciamento ou qualquer outro evento - multa no valor de 30 (trinta) UFIRs por lacre ou documento;

### 3.6.6. INFRAÇÕES RELATIVAS AO DESENVOLVIMENTO DE "SOFTWARES" APLICATIVOS PARA EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL - ECF

- a) desenvolver, fornecer ou instalar "software" no equipamento, com a capacidade de interferir ou interagir com o "software básico", inibindo-o ou sobrepondo-se ao seu controle, trazendo, como consequência, redução das operações tributáveis - multa no valor de 500 (quinhentas) UFIRs por cópia instalada

**b)** desenvolver, fornecer ou instalar "software", no Terminal Ponto de Venda - PDV ou no Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF, com capacidade de interferir, interagir ou prejudicar funções do "software" básico, trazendo, como consequência, prejuízo aos controles fiscais, ainda que não resulte em redução das operações tributáveis - multa no valor de 300 (trezentas) UFIRs.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através deste estudo, verifica-se que as empresas, em suas atividades específicas, tendem cada vez mais a se informatizar. Para isto é necessário também que o Fisco se atualize em pelo menos duas áreas distintas. Na primeira delas, o objetivo é a informatização das atividades internas e de apoio, que visam agilizar as informações e fornecer dados que orientem a ação Fiscal. Esta atualização serve de aprimoramento à administração do Fisco Estadual.

Na outra área, o Fiscal atuaria diretamente nas empresas através dos computadores da Receita Estadual, fiscalizando informatizadamente o que hoje é, em grande parte feito manualmente. Esta área específica, inicia-se com a simples utilização do microcomputador em tarefas rotineiras, tendo como limite a atuação nas empresas que possuem computadores para processamento de suas informações.

Conseqüentemente, necessita-se formar Fiscais como Analistas de Processamento de Dados, pois a recíproca é impraticável. Além de dotar o Fisco de equipamentos que viabilizem a fiscalização interativa, ou "on-line" dos Equipamentos de Emissão de Cupom Fiscal (ECF). Os fiscais atuantes não possuem, sobremaneira, bases técnicas para identificar se os equipamentos informatizados foram ou não adulterados na intenção de fraudar o Fisco, possuem capacidade e habilidades técnicas para a análise de documentos comprobatórios, partindo daí uma análise para a verificação da sonegação.

Têm-se como exemplo do início da microinformática aplicada à fiscalização, a padronização de tarefas rotineiras ao Fisco Estadual, diminuindo sobremaneira o

tempo gasto com o preenchimento das exigências burocráticas que cercam o serviço do Fiscal, liberando-o para tarefas mais nobres (Fiscalização e Planejamento da Ação Fiscal) e a utilização dos microcomputadores em fiscalizações que, pelo volume de dados envolvidos, seria inviável de ser feita pelos processos convencionais.

Não se deve porém, pensar apenas no curto prazo e sem preparar a estrutura do que deverá funcionar no futuro. Por tomar decisões depois da hora certa, é que os Estados encontram-se tão defasados em termos de modernidade em relação aos contribuintes. Todas estas medidas visam um aprimoramento da "Máquina Estadual" no tocante à fiscalização dos contribuintes e à arrecadação de impostos, mas tem uma razão de ser.

A fraude e a sonegação de tributos no Brasil, é um problema real, e injustificável. É comum alegar-se que o Estado gasta mal o dinheiro arrecadado, ou que os impostos não resultam em retorno proporcional de serviços à comunidade, como justificativa à sonegação de tributos. Este é um problema dos governantes que não pode ser resolvido através de atos ilegais ou criminosos pelas empresas. Um erro não justifica o outro.

Uma vez incentivada a política de informatização do Fisco Estadual, este poderá fiscalizar as empresas de maior porte, pois consumirá menor tempo em suas tarefas burocráticas, e terá disponível indicadores das maiores sonegações existentes no Estado. A integração dos meios informatizados caberia nessa possibilidade, além dos já existentes, integrados com a Internet.

Fica claro que fraudes sempre existirão, enquanto existirem sonegadores, mas hipoteticamente, se houvessem meios de integração mais diretos entre os

Equipamentos de Emissão de Cupom Fiscal (ECF) atrelados a uma rede de computadores interligados com o Fisco Estadual, conseqüentemente, o controle das ações fiscais seriam mais efetivas e duradouras, não necessitando de uma ação fiscal permanente e física.

Dotar o Fisco de meios e instrumentos eficientes, salários dignos e condições de trabalho, é uma forma de conseguir um grupo de Fiscais entrosado, motivado, e distribuir Justiça Fiscal. Num País carente de uma justiça eficiente e rápida em qualquer nível, seria interessante que se promovesse estes ajustes.



## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de ciências das finanças, direito financeiro e tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1979

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 1993.

BORGES, Humberto Bonavides. **Auditoria de Tributos. IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Atlas, 2000.

CATISTTI, Márcio. **O Processo de Fiscalização Informatizado**. Trevisan Auditores. 1999. In.: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. Auditoria por Meios Eletrônicos. CRC/SP. São Paulo: Atlas, 1999.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. Auditoria por Meios Eletrônicos. CRC/SP. São Paulo: Atlas, 1999.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria de Negócios**. São Paulo: Atlas, 2000.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1990.

KOHAMA, Hellio Kohama. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Elisão Fiscal. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1988.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**. São Paulo: Bushatsky, 1994.

PELLISARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis: Vozes, 1990.

PIANCASTELI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. **ICMS: evolução recente e guerra fiscal**. Brasília - DF: IPEA, 1996.

**REVISTA PARANAENSE DE DESENVOLVIMENTO**. Economia, Estado e Sociedade. Curitiba: IPARDES, 84, jan/abr. , 1995, cap.II, p. 78-79.

**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO PARANÁ – SEFA/PR**. Fraudes em Equipamentos de Emissão de Cupom Fiscal (ECF). Modalidades Registradas. (Divulgação) Curitiba: Coordenação da Receita do Estado Inspeção Geral de Fiscalização, 2002 (slides).

TEIXEIRA, Roberto; TATINI, Stefano. **Manual do ICMS**. Salvador: SIMBAHIA, 1989.

TIMM, Clóvis Cláudio. **Auditoria Fiscal e ICMS**. Porto Alegre: Sagra - DC Luzzatto, 1998.

TORRES, Ivo. **ICMS: Adequação e transferência de receitas**. São Paulo: USP/IPEA, 1982.

VALÉRIO, Walter Paldos. **Programa de Direito Tributário - ICMS**. Rio de Janeiro: Martins Fontes, 1999.

## **6. ANEXOS**

**ANEXO I - ATESTADO DE INTERVENÇÃO EM EQUIPAMENTO  
EMISSOR DE CUPOM FISCAL - ECF**

**ATESTADO DE INTERVENÇÃO TÉCNICA EM ECF**

Nº

via

**2. IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE**

VÁLIDO ATÉ

Razão Social:		
Inscrição Estadual:	Inscrição Municipal:	CGC/MF:
Endereço:		Município:

**3. IDENTIFICAÇÃO DO ESTABELECIMENTO USUÁRIO DO EQUIPAMENTO**

Razão Social:		
Inscrição Estadual:	Inscrição Municipal:	CGC/MF:
Endereço:		Município:

**4. IDENTIFICAÇÃO DO EQUIPAMENTO**

<b>Tipo do equipamento:</b>	ECF-MR	ECF-IF	ECF-PDV
Marca:	Modelo:	Número de Ordem Sequencial:	
Número de Fabricação:	Versão de Software Básico:	Número do Lacre do Dispositivo do Software Básico:	

**5. VALOR REGISTRADO OU ACUMULADO**

CONTADORES E TOTALIZADORES	ANTES DA INTERVENÇÃO	APOS A INTERVENÇÃO	TOTALIZADORES	ANTES DA INTERVENÇÃO	APOS A INTERVENÇÃO
Ordem de Operação (COO)			Não-Incidência (N) ICMS		
Reinício Operação (CRO)			Isento (IS) de ISSQN		
Redução Z (CRZ)			Isento (IS) de ISSQN		
Contador NFVC (CVC)			Isento (IS) de ISSQN		
Totalizador Geral (GT)			Subst. Trib. (FS) de ISSQN		
Venda Bruta Diária			<b>Subst. Trib. (FS) de ISSQN</b>		
Cancelamento de ICMS			Subst. Trib. (FS) de ISSQN		
Desconto de ICMS			Não-Incidência (NS) ISSQN		
Acréscimo de ICMS			Não-Incidência (NS) ISSQN		
Cancelamento de ISSQN			<b>Não-Incidência (NS) ISSQN</b>		
Desconto de ISSQN			S tributado a %		
Acréscimo de ISSQN			S tributado a %		
Isento (I) de ICMS			S tributado a %		
Isento (I) de ICMS			S tributado a %		
Isento (I) de ICMS			T tributado a %		
Subst. Trib. (F) de ICMS			T tributado a %		
Subst. Trib. (F) de ICMS			T tributado a %		
Subst. Trib. (F) de ICMS			T tributado a %		
Não-Incidência (N) ICMS			T tributado a %		
Não-Incidência (N) ICMS			T tributado a %		

**6. LACRE**

RETIRADO

COLOCADO

Número:					
Cor:					
Local da Intervenção:			Data de Início:	Data de Término:	

**7. MOTIVO DA INTERVENÇÃO**

--

**8. IDENTIFICAÇÃO DO TÉCNICO INTERVENIENTE**

Assinatura:	CPF:
Nome:	

**9. IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELO ESTABELECIMENTO USUÁRIO**

Assinatura:	CPF:
Nome:	