

A. I. N° - 207160.0014/07-0
AUTUADO - VILA DA BARRA COMÉRCIO DE BAR E RESTAURANTE LTDA.
AUTUANTES - DJALMA BOAVENTURA DE SOUSA, PAULO APARECIDO ROLO e FRANCISCO CARLOS DE SANTANA
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 15. 10. 2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0232-01/13

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. USUÁRIO DE SISTEMA DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS. UTILIZAÇÃO DE “SOFTWARE” QUE PERMITE A DESATIVAÇÃO DO EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF), POSSIBILITANDO QUE OPERAÇÃO REGISTRADA NO BANCO DE DADOS DO COMPUTADOR NÃO SEJA ENVIADA AO “SOFTWARE BÁSICO DO ECF. LANÇAMENTO DO IMPOSTO QUE DEIXOU DE SER RECOLHIDO. Rejeitada a preliminar de nulidade. Infração caracterizada nos autos. Fraude. Restaurante. Regime diferenciado de tributação. Feita revisão do lançamento, ajustando-se a apuração do imposto aos critérios relativos ao tratamento fiscal previsto no art. 504 do RICMS/97. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28.12.07, diz respeito a omissão ou supressão de tributo mediante utilização de “software” que permite ao usuário a desativação do ECF, possibilitando que uma operação de venda seja registrada no banco de dados sem o correspondente envio ao “software” básico do ECF do comando de impressão do documento fiscal, tendo sido apreendidos os computadores da empresa por ocasião da “Operação Tesouro”, cujo banco de dados foi degradado, obtendo-se o faturamento real do contribuinte. Consta que todo o material foi “resgatado” mediante Mandado de Busca e Apreensão. ICMS lançado: R\$ 143.919,70. Multa: 100%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 126/153) destacando que essa “Operação Tesouro” gerou grande repercussão pública, por seu ineditismo e pelo modo invasivo de coleta das informações, fazendo-se valer de aparato policial poucas vezes visto neste Estado, norteadas pela premissa de que todos os contribuintes que dispunham, de alguma forma, do “software” Colibri, em suas versões consideradas não certificadas fossem tratados como possíveis sonegadores, pelo simples fato de que tais versões possibilitariam burla ao comando de impressão do Cupom Fiscal, e a fiscalização, a partir de tal premissa, aplicou um perigoso raciocínio dedutivo, segundo o qual os valores contidos nos HDs (hard disks), degradados sem a presença do responsável legal do contribuinte ou seu procurador, refletiriam o valor real do faturamento, tudo isso diante de forte comoção pública e do clamor midiático, lavrando-se em tempo recorde dezenas de Autos de Infração, todos lastreados unicamente nos números obtidos nos HDs, como se eles refletissem prova absoluta de omissão de receitas, de modo que, em virtude de existir um número divergente em um computador “suspeito”, passou a ser prova inequívoca de sonegação. Lembra que a apuração dos valores sequer foi acompanhada pelo contribuinte. Frisa que um indício de fraude passou a ser tratado como fraude consumada, sem que o contribuinte pudesse exercer o seu direito à ampla defesa e sem que fossem realizados os mais elementares roteiros de fiscalização, de modo que os lançamentos estão baseados em uma presunção não autorizada por lei, não havendo segurança de que o valor apurado seja efetivamente aquele contido no HD do contribuinte, pois a análise do material magnético ocorreu

unilateralmente, sem a presença de qualquer representante legal ou procurador das empresas. Cita as falhas encontradas pelos contribuintes, tais como faturamento de período anterior ao início das atividades, soma dos faturamentos de matriz e filial, empresas diversas com o mesmo faturamento, além de valores incompreensíveis.

Por essas razões, pugna pela nulidade do lançamento, alegando falta de segurança e cerceamento do direito de defesa. Argumenta que a ampla defesa somente é exercitável e respeitada se for facultada ao contribuinte a possibilidade de refutar os fatos e as infrações imputadas, acentuando que neste caso não foi oportunizado ao contribuinte o direito de presenciar a degravação do HD e não há nos autos qualquer comprovação de que as informações coletadas se referem efetivamente ao computador da empresa autuada, pois não há “espelho” do HD, não há termo onde o contribuinte tenha assinado que a degravação do HD tenha sido feita em sua presença, e portanto não há a mínima certeza de que os demonstrativos anexados aos autos se referem à empresa autuada. Lembra que o dever de fazer tal prova é da fiscalização. Fundamenta o pedido de nulidade no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF. Considera que uma das explicações plausíveis para as falhas já aludidas, tais como faturamento em período anterior ao início das atividades, soma dos faturamentos de matriz e filial e empresas diversas com o mesmo faturamento, dentre outras, certamente seria o fato de terem sido utilizados dados coletados em HD de contribuinte diverso. Requer que a fiscalização seja instada a provar que os dados utilizados são efetivamente os do HD da empresa autuada.

Ainda como preliminar, sustenta que o lançamento se baseia em presunção não autorizada pela lei do ICMS. Pontua que a fiscalização se baseia na investigação de um “software” que, em tese, permitiria a omissão de saídas de mercadorias por meio de um mecanismo que registraria a operação sem o correspondente envio ao ECF do comando de impressão ao Cupom Fiscal, de modo que ficaria a critério do contribuinte determinar se a venda seria ou não acobertada por Cupom Fiscal, de modo que os contribuintes que possuíam essa versão do “software” passaram a ser taxados como fraudadores e todos os valores constantes no banco de dados dos HDs foram considerados como sendo o faturamento real do contribuinte. Pondera que, se houve uso de “software” irregular, há em tal caso um indício de fraude a ser investigado, e caberia então ao fisco verificar se houve sonegação.

Observa que a própria INFIP (Inspetoria de Investigação e Pesquisa), ao tempo da “Operação Tesouro”, sugeriu que a fiscalização efetuasse uma criteriosa análise dos livros e documentos apreendidos na operação, inclusive não-fiscais, bem como dos livros Caixa e dos comprovantes de operações com cartões de débito e de crédito, mas, apesar dessa orientação, os fiscais, talvez por pressão pelo resultado da operação, se acomodaram com o conteúdo dos HDs degradados pelos analistas de sistema da SEFAZ, e por conseguinte a ação fiscal foi conduzida pelos analistas de sistema da SEFAZ, já que o Auto de Infração está lastreado exclusivamente nos dados obtidos nos computadores, ou seja, sem qualquer auditoria efetiva, presumiu-se que os dados dos HDs refletiam o faturamento real. Sustenta que não existe autorização legal para presunção de omissão de saídas de mercadorias em tal situação. Lembra que vigora no direito tributário o princípio da legalidade estrita, ou princípio da tipicidade cerrada, que restringe a utilização de presunções, já que fato gerador “presumido” não preenche o tipo tributário. Dá destaque às hipóteses de presunção previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Cita jurisprudência do CONSEF.

Quanto ao mérito, observa que a ação fiscal está calcada na utilização de “software” considerado irregular, baseando-se a fiscalização em que os contribuintes utilizavam versões “não autorizadas” do programa Colibri, como, por exemplo, a DOS 3.4 e a Lillennium 6.0 (Windows). Alega que essa questão de programa aplicativo certificado somente veio a ser devidamente regulamentada pela Portaria nº 53/05, que dispõe sobre “normas e procedimentos relativos ao cadastro de programa aplicativo e do credenciamento de órgãos técnicos para análise do mesmo”, de modo que até 21.1.05, data da publicação da referida portaria, não havia qualquer regulamentação que exigisse que os

aplicativos fiscais fossem certificados por uma autoridade certificadora, e sendo assim em 2002, 2003 e 2004 não se pode afirmar que o contribuinte utilizou uma versão “não certificada” de um aplicativo fiscal. Aduz nesse sentido que a Fundação Visconde de Cairu, que verifica a conformidade dos aplicativos, somente foi credenciada pela SEFAZ como autoridade certificadora após a publicação da referida portaria. Adverte que não se venha a alertar que o art. 824-D do RICMS daria suporte ao Auto de Infração em 2002 e 2004, pois no seu § 2º consta a exigência de regulamentação e o § 1º traz o comando dirigido ao “interessado em cadastrar programa” (o vendedor do aplicativo). Reclama que a fiscalização pretende aplicar retroativamente a mencionada portaria.

Alega ausência de prova de fraude supostamente cometida pelo contribuinte neste caso. Observa que a autuação está repleta de referências genéricas para amparar a acusação de fraude e a aplicação da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, da Lei nº 7.014/96, não passível de redução, porém não há nos autos um único elemento que prove essa acusação, pelas razões já expostas na preliminar, pois a “arquitetura” da fraude não passa de uma alegação não comprovada, e a omissão de faturamento nada mais é do que uma presunção, também pelas razões já aduzidas, não constando nos autos quem fez a “bifurcação” entre as CPUs fiscal e não fiscal. Frisa que, concretamente, nos autos existe apenas o fato de o contribuinte ter usado, de 2002 a 2007, um programa em uma versão “não certificada”, que, em tese, possibilitaria a não emissão de Cupom Fiscal, e nada mais, o resto é apenas suposição não provada, não podendo portanto ser aplicada a multa de 100%, mas, quando muito, a multa do art. 42, XIII-A, “b”, item 1.3, no valor fixo de R\$ 27.600,00, prevista para o contribuinte que utilize programa aplicativo ou outro programa de processamento de dados que “possibilite” omitir o lançamento de dado ou de documento. Considera que, na pior das hipóteses, a multa fosse de 70%, prevista para o caso de “atos fraudulentos”, como a omissão de receitas tributáveis, na forma do art. 42, III. Requer que a multa de 100% seja convertida para aquela prevista no art. 42, XIII-A, “b”, da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$ 27.600,00, ou, na pior das hipóteses, para 70%, nos termos do art. 42, III.

Considera que foi adotado roteiro incorreto de fiscalização, em razão do ramo de atividade da empresa – bar e restaurante –, haja vista que grande parte das saídas de mercadorias não gera débitos de ICMS, pois o imposto foi pago antecipadamente, por substituição, ou não é devido, em virtude de isenção. Reclama que o imposto foi lançado cobrando ICMS sobre o total da “receita” supostamente apurada nos HDs apreendidos, sem qualquer análise das saídas isentas e da substituição tributária, tributando novamente operações já tributadas. Considera que deveria ter sido adotado o critério da proporcionalidade, conforme tantas decisões do CONSEF nesse sentido, tendo inclusive sido editada a Instrução Normativa 56/07, devendo portanto ser feita revisão do lançamento, levando em conta os índices de proporcionalidade em cada exercício.

Alega duplicidade de lançamentos, tendo em vista que parte do tributo lançado já foi cobrada em lançamento anterior, conforme Denúncia Espontânea formalizada em 10.1.05 (doc. anexo), por meio da qual a empresa confessou diferenças de ICMS relativas a vendas através de cartão de crédito não registradas na emissora de Cupom Fiscal (ECF) nos meses de agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2004. Observa que o presente lançamento tem por objeto omissão de receita tributável no período de 31.7.03 a 30.6.07, estando claro que tal receita omitida também é composta pelas vendas por meio de cartões de crédito e de débito, que foram objeto da citada Denúncia Espontânea, relativa aos meses de agosto a dezembro de 2004, havendo assim duplicidade de cobranças.

Alega por fim que as gorjetas de 10% devem ser excluídas da base de cálculo, conforme já ocorreu em outros Autos de Infração lavrados em decorrência da chamada “Operação Tesouro”. Sustenta que, consoante estabelece a CLT, a gorjeta tem natureza salarial, materializando valores que são repassados aos empregados, figurando o estabelecimento como mero depositário dos valores recebidos a esse título. Como tais valores foram excluídos pelo próprio auditor em outros casos,

considera que também no seu caso sejam excluídas as gorjetas, por força do princípio da legalidade e em homenagem ao princípio da isonomia.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo ou improcedente.

Um dos autuantes prestou informação (fls. 171/184) falando da “Operação Tesouro”, efetuada por uma força-tarefa no combate aos crimes contra a ordem tributária, envolvendo o Ministério Público, a Secretaria de Segurança Pública e a Secretaria da Fazenda, na qual atuaram mais de 200 servidores, tendo sido realizada com o apoio do Tribunal de Justiça, que autorizou a quebra de sigilos telefônicos, fator que viabilizou o sucesso das investigações e da apuração dos fatos. Segundo o fiscal, a fraude consistia na utilização de um “software” sofisticado de gestão e de automação comercial denominado Colibri, cuja versão utilizada não era certificada pelo fisco, a qual permitia a sonegação de impostos, pois em alguns casos não era emitido o Cupom Fiscal e sim um documento de natureza não fiscal, que não era registrado no ECF. Aduz que a arquitetura da fraude consistia na utilização de uma espécie de chaveador, que, interligado a duas CPUs, uma fiscal e outra não fiscal, interrompia, quando ativado, a emissão do Cupom Fiscal, conforme procedimento descrito nas fls. 18 a 22.

Diz que, quanto à “forma”, refuta os termos da defesa, tendo em vista que os HDs foram retirados da empresa mediante Termo de Exibição e Apreensão expedido pela autoridade policial; os documentos apreendidos foram analisados pelo fisco e dão suporte à autuação; a documentação arrecada foi devolvida; existem relatórios diários de vendas que corroboram os “lançamentos” encontrados no HD; os documentos apreendidos na “Operação Tesouro” correspondem a uma pequena parte da documentação, mas suficiente para comprovar a fraude; foram expedidas ordens de serviço determinando os roteiros que deveriam ser aplicados; o conteúdo dos HDs foi objeto de autenticação mediante assinatura digital única, de comprimento fixo, resultante da aplicação de um algoritmo unidirecional, denominado de HASH, conforme Termo de Entrega de Arquivos Eletrônicos anexo; os demonstrativos fiscais foram apresentados em cópias com igual teor ao autuado, conforme assinaturas apostas nos mesmos; e os arquivos eletrônicos degravados nos HDs foram entregues ao autuado em CD, conforme recibo anexo. Por essas razões, considera que a preliminar de nulidade não pode prosperar.

Quanto ao mérito, o autuante diz que acata apenas as razões da defesa no tocante à duplicidade de lançamentos, conforme demonstrativo anexado à informação.

Refuta a questão suscitada relativamente à Portaria 53/05, que segundo o contribuinte só teria passado a vigorar a partir de 21.5.05, bem como ao art. 824-D, § 2º [do RICMS], contrapondo que realmente a referida portaria entrou em vigor em 21.5.05, mas há um equívoco da defesa quanto ao art. 824-D, pois o mesmo dispõe que o programa aplicativo utilizado para envio de comandos ao “software” básico do ECF deve estar previamente cadastrado na SEFAZ e atender aos critérios ali estipulados. Transcreve o art. 824-D e seus §§ 1º e 2º. O fiscal observa que a previsão do credenciamento do programa aplicativo é “exigida” pelo Regulamento do ICMS desde sua alteração 38, publicada no DOE de 31.12.02, e não em 2005, como afirma o autuado, o que a seu ver não isenta o contribuinte de ser obrigado, em período anterior, a registrar todas as suas operações de vendas ao consumidor final no ECF, e consequentemente a emitir o Cupom Fiscal.

Também refuta a alegação de ausência de prova de fraude, dizendo que anexou à informação fiscal, além das cópias de relatórios de vendas do sistema Colibri, emitidos pela empresa, os demonstrativos diários elaborados pelo fisco com base nos documentos supracitados, cujo total mensal coincide com o total apurado no HD, relativamente aos meses de agosto e setembro de 2006. Aduz que os relatórios de vendas do Colibri foram apreendidos na “Operação Tesouro”, e os demonstrativos elaborados pelo fisco foram feitos por amostragem com o intuito de comprovar a fraude.

O autuante ressalva que o Laudo da Polícia Técnica que comprova a “arquitetura” da fraude no sistema ECF ainda não havia sido fornecido ao fisco, mas seria futuramente apensado aos autos. Não obstante isso, considera que os elementos anexados na contestação são provas suficientes para afirmar com segurança absoluta a omissão de receita e a base de cálculo utilizada.

Tece a seguir considerações acerca da decadência do lançamento.

Quanto à proporcionalidade de que cuida a Instrução Normativa nº 56/07, o autuante observa que o item 4 da referida instrução prevê que o preposto fiscal pode entender que no caso concreto não cabe a proporcionalidade. Aduz que entende, sobretudo, que neste caso, por se tratar de fraude, não cabe a referida proporcionalidade, pois ninguém omitiria receita proveniente de vendas de mercadorias isentas ou não tributadas através de meio fraudulento.

No tocante à exclusão das gorjetas, o fiscal informa que a alegação do autuado não procede, pois os valores consignados nas vendas apuradas estão sem as “taxas” de serviços.

Opina pela procedência parcial do Auto de Infração. Anexou documentos.

Foi dada ciência ao contribuinte (fl. 402) do teor da informação fiscal, mediante entrega de cópias das fls. 171/399.

O contribuinte manifestou-se (fls. 405/423) pontuando aspectos da defesa que a seu ver constituiriam condenação prévia. Reitera as alegações quanto à falta de provas da utilização do programa de computador para fins de sonegação. Insiste na falta de segurança do lançamento, dizendo ser alta a probabilidade de perda ou troca do material apreendido, haja vista a grande quantidade de documentos e equipamentos, que eram envolvidos em sacos plásticos, normalmente sacos de lixo, retirados de dezenas de contribuintes investigados, e enquanto eram transportados os sacos se rompiam e eram amontoados nas caçambas das viaturas policiais. Diz que na delegacia a situação era ainda pior, pois documentos e computadores ficavam espalhados pelo chão e misturavam-se a tantos outros materiais depositados por policiais. Cada Mandado cumprido representava mais acúmulo de material no local, e o cenário era caótico. Volta a reclamar da forma como foi feita a degravação dos dados contidos nos discos rígidos (HD). Alega que o computador de seu estabelecimento foi encaminhado para perícia e foi degradado sem a presença de um representante legal da empresa, não havendo segurança de que o HD analisado seja efetivamente de sua empresa, e não de outra, e tampouco de que os dados apresentados são efetivamente aqueles contidos no computador. Diz que qualquer contribuinte gostaria de ter certeza de que os dados degradados efetivamente foram originados do seu computador, mas essa prova não é o CD contendo as planilhas elaboradas com base nos dados do computador, pois a prova seria, no mínimo, o espelho do HD, ou seja, uma cópia fiel de todo o conteúdo do computador, que deveria ter sido entregue ao contribuinte e juntado aos autos. Grifa que nestes autos não há uma única prova de que os dados utilizados pertencem ao HD da empresa autuada, e por conseguinte não há segurança de que os demonstrativos anexados aos autos se referem à empresa. Aduz que o Termo de Entrega de Arquivos Eletrônicos à fl. 393 não faz prova de que os dados utilizados pertencem ao HD da empresa, pois se trata de um documento em que a Polícia Técnica apenas atesta ter recebido computadores de uma equipe de fiscalização. Observa que a “equipe 15” entregou cinco HDs à Polícia Técnica, e logicamente, para iniciar os trabalhos, a Polícia Técnica identifica cada HD mediante Hash, relacionando-o à equipe de fiscalização que o entregou e ao contribuinte informado pela própria equipe de fiscalização, e, sendo assim, se houvesse uma troca acidental de computadores e a equipe 15 remetesse involuntariamente um HD do contribuinte X, informando que se trata do contribuinte Y, a Polícia Técnica lavraria o termo relacionando a equipe, o HD e o nome do contribuinte Y, de modo que o termo não comprova absolutamente nada a respeito da relação entre o conteúdo do fisco e o proprietário do computador. Põe em dúvida se não teria havido uma troca acidental de computadores antes do envio do HD para perícia. Indaga quem garante que não

houve falha na própria degravação do disco rígido, já que o contribuinte não estava presente nesta etapa da investigação. Declara não reconhecer os números apresentados pela fiscalização.

Expõe suas objeções acerca do lançamento fiscal lastreado unicamente em dados de HD e acerca de roteiro de auditoria não autorizado por lei.

Sustenta que dados de computador não são receita e HD não é livro fiscal. Pontua que, não havendo previsão legal para sua utilização, os dados obtidos no HD podem ser considerados indícios de prática de ilícito, que deveriam ser comprovados por meio de uma fiscalização ampla, não tendo essa questão sequer sido contestada pelo autuante na informação prestada, resultando em uma aceitação tácita dos argumentos da defesa. Considera que o autuante acabou reconhecendo que estava obrigado a fiscalizar a empresa por meio de regulares roteiros de auditoria, uma vez que não existe autorização legal para utilização de dados de computador como presunção de omissão de saídas.

Quanto à Portaria nº 53/05 e ao art. 824-D do RICMS, volta a sustentar que o art. 824-D não ampara o raciocínio exposto pelo autuante na informação fiscal, porque o referido artigo é dirigido ao “interessado em cadastrar programa”, que é o vendedor do aplicativo (§ 1º), e porque o § 2º condiciona a aplicação do art. 824-D à regulamentação por ato da Secretaria da Fazenda, e esse ato é a Portaria nº 53/05, de modo que até 21.1.05, data de sua publicação, não havia qualquer regulamentação que exigisse que os aplicativos fiscais fossem certificados por uma autoridade certificadora, tanto assim que a Faculdade Visconde de Cairu somente foi apontada como autoridade certificadora após a vigência da referida portaria.

Reitera as questões suscitadas quanto à ausência de prova de fraude.

Também reitera o pleito de aplicação do critério da proporcionalidade, haja vista o ramo de atividade de seu estabelecimento – bar e restaurante.

Quanto aos documentos juntados na informação fiscal, o autuado alega que o Movimento de Caixa elaborado pela fiscalização, feito “por amostragem”, contém problemas, e o primeiro diz respeito ao próprio conteúdo do demonstrativo, porque, para o mês de agosto de 2006, o “total líquido” apontado pela fiscalização (R\$ 269.162,68) é superior ao “total geral” (R\$ 268.500,78), não fazendo qualquer sentido um valor líquido ser superior ao total bruto. Aduz que, não bastasse esse erro matemático, o demonstrativo não faz qualquer prova de que os dados do HD condizem com a realidade. Observa que o valor apurado no HD está sempre no meio-termo entre o valor total das vendas e o valor declarado pela empresa na DMA. Considera que nesse sentido o dado do HD passa a ser um número aleatório, que não tem suporte em nenhum outro elemento de convicção, reforçando apenas a insegurança do lançamento, e portanto, em vez de comprovar omissão de receita, os demonstrativos e os novos documentos juntados somente revelam a insegurança do lançamento.

Diz que, reforçando a nulidade do lançamento, chama a atenção para o ineditismo deste caso, em que a fiscalização foi feita por amostragem no curso do processo. Observa que, depois de apresentada a defesa, o autuante trouxe aos autos outros documentos que estavam em seu poder, e agora apresenta novos dados e novos documentos, fazendo uma fiscalização por amostragem, de dois meses de 2006, como se isto fosse suficiente para justificar todo o período autuado.

Considera que o autuante está exercendo seu ônus de fiscalizar em parcelas, por amostragem, após a defesa do contribuinte, tratando-se assim de um procedimento atípico, remendado, sem critério lógico e desprovido de qualquer segurança jurídica, envolvendo dados não revelados ao contribuinte.

Reitera o pedido de nulidade ou improcedência do lançamento.

Na fase de instrução, considerando-se que consta na descrição do fato que os valores da autuação foram obtidos mediante a degravação do banco de dados do computador do autuado, que havia sido

apreendido, e que foram apreendidos na mesma operação vários computadores de diversas empresas, tendo o autuado na defesa posto em dúvida se os dados apurados teriam sido obtidos do HD do computador de sua empresa, o processo foi remetido em diligência à INFIP (fls. 429-430) para adoção das seguintes providências:

- a) tendo em vista que o Auto de Exibição e Apreensão às fls. 14-15 apenas menciona o título do estabelecimento (“nome de fantasia”) – Restaurante Pereira –, não indicando o nome da empresa e o seu endereço, deveria ser informado se o citado Restaurante Pereira é de fato o estabelecimento do Autuado, juntando a comprovação pertinente, se fosse o caso;
- b) informar, detalhadamente, de que forma foi feita a degravação dos dados do contribuinte em apreço;
- c) informar se, com relação à degravação, o contribuinte foi previamente intimado para designar representante ou preposto a fim de acompanhar o procedimento;
- d) informar se o procedimento de degravação foi efetuado com a presença de representante ou preposto do contribuinte;
- e) informar quais os elementos que asseguram, inequivocamente, a vinculação dos dados degradados ao estabelecimento do autuado.

Em resposta (fls. 431/437), após considerações acerca da chamada “Operação Tesouro”, foi informado, seguindo a mesma ordem das questões da diligência:

- a) apesar da falha indicada no despacho da diligência, o contribuinte autuado é de fato um dos contribuintes arrolados nas investigações que resultaram no pedido de busca e apreensão e de mandado de prisão de sonegadores ligados à atividade de restaurante, investigações essas conhecidas como “Operação Tesouro”. Informa que o contribuinte Vila da Barra Comércio de Bar e Restaurante Ltda., que opera com o título de estabelecimento Restaurante Pereira, às vésperas dos pedidos de mandado de busca e apreensão foi objeto de diligência realizada pela INFIP, na qual foi confirmado o uso do Colibri em seu estabelecimento localizado na Av. Sete de Setembro, nº 540, BA Barra, Salvador, IE 62.578.817, CNPJ 05.540.792/0001-06. O nome desse contribuinte também faz parte de relatório de investigação fiscal que aponta todos os envolvidos com a sonegação fiscal com o Colibri, e o boletim às fls. 18/23 também nomina o contribuinte autuado;
- b) informa como foi feita a degravação dos dados: a INFIP recebeu do MP as cópias dos arquivos encontrados nas diversas mídias (HDs, DVDs, CDs, disquetes, etc.) apreendidas durante a execução dos mandados de busca e apreensão; as cópias dos arquivos contidos nessas mídias (que seriam a “degravação”) foram feitas pelo ICAP, ao qual coube também a guarda e a análise das referidas mídias; as cópias dos arquivos contidos nas mídias (duplicação pericial) foram realizadas através de um programa conhecido como Encase, cuja funcionalidade é descrita por Marcelo Antônio Sampaio Lemos da Costa em seu livro *Computação Forense*, Editora Millennium, 2ª edição [sic]; a duplicação pericial é fundamental para se preservar a integridade e a fidelidade das provas, do conteúdo das mídias; os metadados de um arquivo podem identificar a data de sua criação, a data da última modificação, o proprietário criador, o autor e até o endereço MAC (Media Access Control) da placa de rede do microcomputador onde foi criado, daí a importância de se manipular tão somente os arquivos gerados através da duplicação forense; em um dos Laudos Periciais já emitidos pelo ICAP consta a metodologia utilizada na duplicação pericial; foram cópias da duplicação pericial que chegaram à INFIP; o contribuinte pode a qualquer tempo solicitar uma nova duplicação do conteúdo de suas mídias apreendidas;
- c) a busca e apreensão dos livros, documentos, equipamentos e mídias do contribuinte foram realizadas por autoridade policial, por determinação judicial, e as mídias apreendidas foram

encaminhadas ao ICAP, para guarda e análise do seu conteúdo. O ICAP faz parte do Departamento de Polícia Técnica do Estado da Bahia, e, como tal, seus peritos não precisam intimar o contribuinte para que se façam presentes no momento em que começam a periciar um equipamento ou uma mídia, havendo apenas uma orientação para que os exames sejam feitos na presença de outro perito. O recebimento dos equipamentos e mídias pelo ICAP só é feito se não tiver havido “quebra de custódia”, e isso significa que os equipamentos e as mídias entregues ao ICAP tenham vindo da Polícia Civil com os lacres íntegros, utilizados no momento do cumprimento do mandado judicial, de modo que, não tendo havido “quebra de custódia”, os equipamentos e mídias estão hábeis para ser periciados;

- d) em decorrência do que já foi informado, a análise pericial realizada pelo ICAP prescinde de presença de qualquer pessoa estranha a seu quadro de peritos;
- e) os equipamentos e mídias apreendidos são apresentados ao ICAP, que, ao recebê-los, deve observar se houve ou não “quebra de custódia”, ocasião em que o perito identifica cada elemento, de forma a determinar facilmente sua origem, a ocorrência policial vinculada, a autoridade solicitante dos exames, o tipo de equipamento, a data, hora do recebimento, o proprietário, etc. Quanto aos arquivos utilizados, também podem eles ser vinculados ao contribuinte autuado, em função dos já citados metadados, e uma vez que as cópias dos arquivos utilizados foram enviadas pelo ICAP e se referem aos arquivos encontrados nos equipamentos e mídias do contribuinte autuado. Em caso de dúvida, pode-se solicitar que o ICAP realize nova duplicação (cópia).

Quanto ao 2º item do despacho da diligência, a INFIP informa que não foi possível anexar o Relatório de Investigação Fiscal (RIF) relativo à “Operação Tesouro” porque o relatório foi elaborado e destinado ao Ministério Público Estadual para compor os processos judiciais em curso, e solicitação dessa ordem deve ser feita ao GAESP, porém o boletim às fls. 18 a 24 traz em detalhe o esquema de sonegação montado em torno do aplicativo Colibri.

E quanto ao Laudo Pericial, informa que o ICAP ainda não o expediu.

Intimado do resultado da diligência, o contribuinte manifestou-se (fls. 444/450) dando destaque à informação da INFIP de que nunca teve acesso às mídias originais, mas tão somente às cópias do material degravado pelo ICAP. Alega que as informações da INFIP revelam claramente a ilegitimidade da prova produzida, pois admite que o representante do contribuinte não foi intimado para presenciar o rompimento do lacre, fato que representa descumprimento frontal à regra do parágrafo único do art. 36 da Lei nº 9.430/96, segundo o qual o sujeito passivo e demais responsáveis serão previamente notificados para acompanharem o procedimento de rompimento do lacre e identificação dos elementos de interesse da fiscalização. Observa que a INFIP reconhece a necessidade de conferência do lacre mas considera que tal tarefa seria de responsabilidade exclusiva do ICAP, sem a presença do contribuinte, tese que, além de violar a lei, amesquinha os princípios do contraditório e da ampla defesa do contribuinte. Aduz que a INFIP menciona a possibilidade de ser solicitada a produção de novas cópias, sem atentar para o fato de que o rompimento do lacre sem a presença do contribuinte implica quebra de custódia e imprestabilidade da prova recolhida, razão pela qual qualquer cópia decorrente daquele material irregularmente apreendido seria igualmente nula. Transcreve o art. 36 da Lei nº 9.430/96, e observa que, de acordo com esse artigo, o transporte do material apreendido deve ser realizado mediante o lacre dos objetos, com a finalidade de assegurar que os bens que deixam o estabelecimento do contribuinte sejam os mesmos que servirão de prova para eventuais autuações. Considera que a norma do art. 36 da referida lei apenas aduz o lógico, pois de outra forma, caso não fosse necessária a intimação do contribuinte para o rompimento dos lacres, não restaria qualquer garantia de que o material periciado seja o mesmo recolhido durante a busca e apreensão. Quanto à dúvida levantada, conforme consta na defesa, decorre do fato de que o material apreendido, oriundo de diversos estabelecimentos autuados, foi reunido em um só local, sendo provável que durante a manipulação tenha ocorrido a “confusão” dos

objetos apreendidos. Frisa que tal dúvida somente poderia ter sido elidida mediante a devida intimação do contribuinte para presenciar o rompimento dos lacres e reconhecimento dos bens apreendidos. Diz que sua perplexidade não repousa apenas sobre o procedimento da degravação, mas também quanto ao valor probante do material apreendido, em face da forma como foi manipulado. Destaca que, conforme foi informado pela INFIP, a autuação tem como único fundamento os arquivos supostamente encontrados nos HDs degravados, e portanto sua validade está atrelada diretamente à validade da colheita daqueles arquivos. Postula a nulidade do lançamento.

Ao ter vista dos autos, um dos autuantes se pronunciou (fl. 453) dizendo que mantém os termos da informação prestada, já que todos os procedimentos se encontram evidenciados naquela peça. Aduz que, a título de informação, anexou os Acórdãos JJF 0318-04/09 e 0439-04/09.

Foi determinada nova diligência à INFIP (fl. 469), assinalando-se que, em face da conclusão do parecer às fls. 431/437, deveria ser anexado aos autos o Laudo Pericial do Instituto de Criminalística Afrânio Peixoto (ICAP).

O Laudo foi anexado (fls. 472/485).

Determinou-se nova diligência (fl. 487), a fim de que fosse dada ciência ao autuado dos fatos processuais assinalados no despacho da diligência.

O autuado voltou a manifestar-se (fls. 495/524) fazendo uma resenha dos aspectos pontuados na impugnação: clamor midiático da chamada operação tesouro; falta de segurança e cerceamento de defesa; presunção não autorizada pela lei; irretroatividade da Portaria 53/05; ausência de prova de fraude; incorreto roteiro de fiscalização em função do ramo de atividade do estabelecimento; proporcionalidade das operações tributáveis; duplicidade de lançamentos; exclusão das gorjetas.

Quanto ao Laudo Pericial, alega que este atesta a nulidade de parte do lançamento. Chama a atenção para o Quesito 9º do Laudo, às fls. 478-479, em que, indagado acerca da data em que foi instalado o “software” encontrado no equipamento, bem como suas eventuais alterações, foi respondido pelo perito que foi em 6 de julho de 2005. Em face disso, o autuado observa que este Auto de Infração acusa uma suposta omissão de receita do período de julho de 2003 a junho de 2007, e sendo assim questiona como um aplicativo instalado em julho de 2005 poderia justificar uma omissão de receita de julho de 2003 a junho de 2005, que representa a metade do valor cobrado. Diz que quer saber de onde foi degravado o faturamento do período de julho de 2003 a junho de 2005, já que o aplicativo somente foi instalado em junho de 2005, de acordo com a Polícia Técnica. Acentua que nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF é nulo o lançamento que não contenha elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator.

Alega que o Laudo do ICAP é inconclusivo, pois sequer aponta quais as versões do aplicativo que estavam ativas no computador da empresa, não permitindo saber se as versões eram ou não homologadas. Alega também que o Laudo não analisa nem descreve a tal “arquitetura da fraude”, ou seja, a suposta rede de computadores que permitiria a omissão de receita.

Apresenta a seguir a sua quesitação aos peritos do ICAP. Requer que após a apresentação das respostas seja a empresa intimada para manifestar-se.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo ou improcedente.

Dada vista dos autos a um dos autuantes, ele se manifestou (fl. 527) dizendo que o autuado não apresentou qualquer fato novo que possa ser objeto de apreciação.

Foi determinada a 4ª diligência (fls. 531-532) para que os fiscais prestassem informação, tendo em vista que, tendo sido reaberto o prazo de defesa, o contribuinte apresentou a impugnação às fls. 495/524, que até à fl. 516 repete os termos da defesa originária (fls. 126/153), porém às fls. 516/518 e 520/524 são aduzidos novos aspectos. Na mesma diligência, foi assinalado que às fls. 516/518 o

autuado requer a aplicação do critério da proporcionalidade disciplinado pela Instrução Normativa nº 56/07 ou a exclusão das operações isentas, não tributáveis ou sujeitas a substituição tributária, com fundamento no art. 504 do RICMS, e na informação fiscal às fls. 171/184 já foi abordado o primeiro aspecto, quanto à proporcionalidade, mas, como a defesa, alternativamente, requer a exclusão das operações isentas, não tributáveis ou sujeitas a substituição tributária, e tendo em vista que o contribuinte atua no ramo de bar e restaurante, e considerando-se também a orientação de julgados recentes deste Conselho, e ainda alertando para a revisão do lançamento já efetuada por ocasião da primeira informação fiscal, quando foram excluídos valores relativos a duplicidade de lançamentos (fl. 180, demonstrativo à fl. 189), foi solicitado que fosse verificado se à época dos fatos o contribuinte era optante pelo tratamento fiscal previsto no art. 504 do RICMS, e, em caso positivo, que fosse elaborado novo demonstrativo seguindo o critério dos incisos IV e V do referido artigo, a fim de que o órgão julgador pudesse decidir, na apreciação do mérito, pelo acatamento ou não do pleito da defesa.

Foi solicitado ainda na mesma diligência que, tendo em vista que na nova defesa, às fls. 520/523, o autuado contesta a validade do Laudo Pericial, fosse prestada informação quanto aos aspectos suscitados pela defesa.

Também foi solicitado que, como na nova impugnação, às fls. 523-524, a defesa formula uma quesitação, deveriam os autuantes responder aos quesitos apresentados, sendo que, caso não dispusessem de elementos para respondê-los, deveria ser solicitado, formalmente, que os quesitos fossem respondidos por perito do ICAP (Instituto de Criminalística Afrânio Peixoto).

Um dos autuantes prestou informação (fls. 535-535-A) dizendo que, quanto à primeira solicitação (proporcionalidade), a resposta é que o autuado era optante pelo regime de receita bruta do art. 504 do RICMS, e, no tocante à elaboração de nova planilha, informa que as existentes no processo estão de acordo com o dispositivo citado na solicitação.

Quanto à segunda solicitação (Laudo Pericial), o fiscal transcreve a resposta do 9º quesito no Laudo Pericial, e conclui dizendo que a alegação de que o primeiro “software” ter sido instalado em julho de 2005 não deve prosperar, tendo em vista que diversos aplicativos não têm uma data precisa de instalação.

Com relação à terceira solicitação (quesitos do autuado), o fiscal diz que, por não ter tais elementos, sugere o encaminhamento do processo à INFIP para que sejam atendidos os termos da diligência.

Intimado do teor da informação fiscal, o contribuinte manifestou-se (fls. 556/561) alegando que o fiscal, ao responder à diligência, apresentou esclarecimentos apenas de forma parcial, sem adotar todas as providências solicitadas pelo órgão julgador. Alega que, com relação à primeira solicitação (proporcionalidade), o fiscal se limitou a confirmar que a empresa era optante pelo regime de receita bruta, sem, contudo, elaborar novo demonstrativo de débito de acordo com os critérios estabelecidos pelos incisos IV e V do art. 504 do RICMS. Transcreve o referido artigo, dando destaque aos incisos IV (alíquotas de 4% e 5%) e V (não inclusão de operações isentas ou sujeitas ao regime de substituição tributária). Reclama que a omissão do fiscal quanto à referida diligência implica prejuízos graves à empresa, uma vez que, além de não poder exercer o seu pleno direito de defesa, o órgão julgador fica impossibilitado de decidir sobre o pleito formulado pela empresa acerca do erro na aplicação da alíquota de 4% e 5%, e não de 17%, bem como de exclusão da base de cálculo das operações isentas ou sujeitas ao regime de substituição tributária. Requer que o processo seja novamente baixado em diligência a fim de que seja suprida a omissão apontada, seguindo-se os critérios estabelecidos pelos incisos IV e V do art. 504 do RICMS.

Quanto à segunda solicitação da diligência (Laudo), o contribuinte diz que as informações acerca da data da instalação do aplicativo em questão (julho de 2005) foram extraídas do próprio Laudo Pericial elaborado pela Polícia Técnica, e se o Laudo não aponta de forma clara e precisa a data da

instalação de todos os aplicativos a que faz referência, não se pode presumir que houvesse aplicativos instalados em data anterior a julho de 2005, de modo que caberia ao autuante diligenciar para obter as informações, e não fazer presunções inadmissíveis. Reitera o pedido de nulidade do lançamento, por insegurança da acusação, em especial no que se refere ao período de julho de 2003 a junho de 2005.

No que tange à terceira solicitação da diligência (quesitos), o contribuinte diz que, considerando a ausência de resposta do autuante, requer que o processo seja encaminhado ao ICAP, a fim de que sejam respondidos os quesitos formulados.

Reitera os pedidos de nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

O fiscal voltou a se pronunciar (fl. 564) dizendo que anexou novos demonstrativos, de acordo com os incisos IV e V do art. 504 do RICMS. Quanto às demais solicitações, diz que as respostas estão às fls. 535/551.

Deu-se ciência dos novos elementos ao contribuinte (fl. 571) e este se pronunciou (fls. 573-574) alegando que o fiscal voltou a apresentar esclarecimentos apenas de forma parcial, sem adotar todas as providências solicitadas pelo órgão julgador.

Com relação à primeira solicitação, alega que, em que pese a elaboração de novos demonstrativos, em consonância com os incisos IV e V do art. 504 do RICMS, especialmente por conta da exclusão das mercadorias sujeitas à substituição tributária, à isenção e à não incidência, o lançamento contém outros vícios intransponíveis de validade, e é nulo.

Quanto à segunda solicitação, ressalta que a fiscalização sequer respondeu ao que foi solicitado pelo órgão julgador. Argumenta que, se o Laudo não aponta de forma clara e precisa a data da instalação de todos os aplicativos a que faz referência, não se pode presumir que houvesse aplicativos instalados em data anterior a julho de 2005, de modo que caberia ao autuante diligenciar para obter as informações, e não fazer presunções inadmissíveis. Reitera o pedido de nulidade do lançamento, por insegurança da acusação, em especial no que se refere ao período de julho de 2003 a junho de 2005.

Quanto à terceira solicitação, o contribuinte diz que, considerando a ausência de resposta do autuante, requer que o processo seja encaminhado ao ICAP, a fim de que sejam respondidos os quesitos formulados.

Reitera os pedidos de nulidade ou improcedência do lançamento.

Um dos autuantes, ao ter vista dos autos, pronunciou-se (fl. 576) sugerindo que o processo seja encaminhado à INFIP para que sejam solicitadas as informações aventadas pelo autuado junto ao ICAP.

VOTO

A acusação, neste Auto de Infração, diz respeito a omissão ou supressão de tributo mediante utilização de “software” que permite ao usuário a desativação do ECF, possibilitando que uma operação de venda seja registrada no banco de dados sem o correspondente envio ao “software” básico do ECF do comando de impressão do documento fiscal. Os computadores da empresa foram apreendidos por ocasião da chamada “Operação Tesouro”, e os bancos de dados contidos nos HDs (hard disks – discos rígidos) das máquinas foram “degravados”, obtendo-se o faturamento real do contribuinte. Consta que todo o material foi “resgatado” mediante Mandado de Busca e Apreensão.

O contribuinte na defesa alega que a fiscalização agiu sob forte comoção pública e clamor midiático, lavrando dezenas de Autos de Infração, com base em suspeição, como se os números divergentes encontrados nos computadores refletissem prova absoluta. Alega que, se houve uso de

“software” irregular, isso seria indício de fraude a ser investigado, de modo que caberia ao fisco verificar se houve sonegação, conforme sugeriu a INFIP, porém os fiscais, talvez por pressão pelo resultado da operação, se acomodaram com o conteúdo dos HDs, sem qualquer auditoria efetiva, presumindo que os dados dos HDs refletiam o faturamento real. Em manifestação posterior, o autuado pôs em dúvida a autenticidade do conteúdo dos HDs em relação ao seu estabelecimento, alegando a possibilidade de troca dos referidos HDs com os de outros contribuintes, dada a forma que considera como os bens foram apreendidos, transportados e armazenados na repartição policial, haja vista a grande quantidade de documentos e equipamentos, que eram envolvidos em sacos plásticos, normalmente sacos de lixo, retirados de dezenas de contribuintes investigados. Alega que, enquanto eram transportados, os sacos se rompiam e eram amontoados nas caçambas das viaturas policiais, e na delegacia os materiais eram amontoados no chão e misturavam-se a outros materiais depositados por policiais, num cenário caótico. Protesta que as “degravações” dos HDs foram feitas unilateralmente, sem a presença do representante de sua empresa, não havendo segurança de que os dados apresentados sejam efetivamente do seu estabelecimento.

Na fase de instrução, tendo em vista a dúvida suscitada pelo autuado quanto a serem do computador da empresa os dados obtidos pela fiscalização, e considerando-se que o Auto de Exibição e Apreensão às fls. 14-15 apenas menciona o título do estabelecimento (“nome de fantasia”) – Restaurante Pereira –, não indicando o nome da empresa e o seu endereço, o processo foi remetido em diligência à INFIP, a fim de que fosse informado se o citado Restaurante Pereira é de fato o estabelecimento do autuado, bem como para que fosse informado, detalhadamente, de que forma foi feita a degravação dos dados do contribuinte em apreço, devendo ainda ser informado, com relação à degravação, se o contribuinte havia sido previamente intimado para designar representante ou preposto a fim de acompanhar o procedimento, se o procedimento de degravação foi efetuado com a presença de representante ou preposto do contribuinte, e quais os elementos que asseguram, inequivocamente, a vinculação dos dados degradados ao estabelecimento do autuado.

A INFIP respondeu que, apesar da referida falha (falta de indicação do nome da empresa e seu endereço no Auto de Exibição e Apreensão), o contribuinte autuado é de fato um dos contribuintes arrolados nas investigações que resultaram no pedido de busca e apreensão e de mandado de prisão de sonegadores ligados à atividade de restaurante, investigações essas conhecidas como “Operação Tesouro”. Informa em detalhes como foi feita a degravação pelo ICAP (Instituto de Criminalística Afrânio Peixoto). Explica a forma como foi feita a busca e apreensão dos livros, documentos, equipamentos e mídias do contribuinte. Afirma que a análise pericial realizada pelo ICAP prescinde de presença de qualquer pessoa estranha a seu quadro de peritos. Pontua os critérios adotados pelo ICAP: a INFIP recebeu do MP [Ministério Público] as cópias dos arquivos encontrados nas diversas mídias (HDs, DVDs, CDs, disquetes, etc.) apreendidas; as cópias dos arquivos contidos nessas mídias foram feitas pelo ICAP, ao qual coube também a guarda e a análise das referidas mídias; as cópias dos arquivos contidos nas mídias foram realizadas através de um programa conhecido como Encase; a duplicação pericial é fundamental para se preservar a integralidade e a fidelidade das provas, do conteúdo das mídias; os metadados de um arquivo podem identificar a data de sua criação, a data da última modificação, o proprietário criador, o autor e até o endereço MAC (Media Access Control) da placa de rede do microcomputador onde foi criado, daí a importância de se manipular tão somente os arquivos gerados através da duplicação forense; em um dos Laudos Periciais já emitidos pelo ICAP consta a metodologia utilizada na duplicação pericial; foram cópias da duplicação pericial que chegaram à INFIP; o contribuinte pode a qualquer tempo solicitar uma nova duplicação do conteúdo de suas mídias apreendidas.

Ao ter ciência do resultado da diligência, o contribuinte manifestou-se destacando a declaração da INFIP de que não teve acesso às mídias originais, mas tão somente às cópias do material degradado pelo ICAP. Alega ilegitimidade da prova produzida, pois a INFIP admitiu que o representante do contribuinte não foi intimado para presenciar o rompimento do lacre, deixando assim de ser

cumprida a regra do parágrafo único do art. 36 da Lei nº 9.430/96, segundo o qual o sujeito passivo e demais responsáveis serão previamente notificados para acompanharem o procedimento de rompimento do lacre e identificação dos elementos de interesse da fiscalização.

Essa Lei 9.430/96, citada pelo autuado, é uma lei federal que, dentre várias coisas, disciplina alguns procedimentos de fiscalização, por parte do fisco federal, inclusive a lacração de arquivos, dispondo, no art. 36, que a autoridade fiscal encarregada de diligência ou fiscalização pode promover a lacração de móveis, caixas, cofres ou depósitos onde se encontram arquivos e documentos, toda vez que ficar caracterizada a resistência ou o embaraço à fiscalização, ou ainda quando as circunstâncias ou a quantidade de documentos não permitirem sua identificação e conferência no local ou no momento em que foram encontrados, e no parágrafo único prevê que o sujeito passivo e demais responsáveis serão previamente notificados para acompanharem o procedimento de rompimento do lacre e identificação dos elementos de interesse da fiscalização.

Trata-se de uma recomendação endereçada aos agentes do fisco da União.

No âmbito estadual, o RICMS/BA vigente à época dos fatos previa no art. 942 que, em caso de haver prova ou fundada suspeita de que mercadorias ou bens em situação irregular em residência particular, imóvel rural ou estabelecimento de propriedade do contribuinte ou de terceiro, a fiscalização deveria tomar as medidas necessárias para evitar a sua remoção clandestina e adotaria providências para a busca e apreensão judiciais, se o morador ou detentor se recusasse a fazer a exibição devida, dispondo o parágrafo único que a fiscalização poderia lacrar os móveis ou depósitos onde possivelmente estivessem as mercadorias, livros ou documentos exigidos, lavrando termo desse procedimento, do qual deveria entregar cópia ao contribuinte ou responsável.

Note-se que em essência a orientação da norma estadual é semelhante à federal no tocante à lacração do bem, com a diferença de que a lei federal prevê que, para o ato da deslacração, o sujeito passivo e demais responsáveis serão previamente notificados para acompanharem o procedimento de rompimento do lacre e identificação dos elementos de interesse da fiscalização, ao passo que a legislação baiana é omissa quanto a esse aspecto.

O bom senso aponta no sentido de que, se no ato da lacração é lavrado um termo documentando o fato e uma cópia do termo é entregue ao contribuinte, seria de bom alvitre que ao ser feita a deslacração o contribuinte ou seu representante ou preposto estivesse presente, para identificação dos elementos contidos no bem que se encontrava lacrado.

Mas, infelizmente, isso não ocorreu no presente caso. A deslacração foi feita por peritos da polícia técnica. É evidente que os peritos agiram de acordo com as normas que regem os procedimentos policiais. Sendo assim, não tem aplicação a regra do parágrafo único do art. 942 do RICMS/97, cuja orientação é endereçada aos agentes do fisco.

Parto então do pressuposto de que os dados em que o fisco se baseiam foram extraídos realmente dos HDs dos computadores do autuado. Nada nos autos autoriza a presunção de que tivesse havido “troca” dos HDs do contribuinte com os de outra empresa.

Dou por superada, assim, a preliminar suscitada.

Quanto ao mérito, o autuado levanta uma questão quanto ao fato de ter a fiscalização se baseado na utilização de “software” considerado irregular, e sustenta que a certificação de programas aplicativos somente foi regulamentada pela Portaria nº 53/05, e sendo assim em 2002, 2003 e 2004 não se pode afirmar que o contribuinte utilizou uma versão “não certificada”.

Na situação em análise, é irrelevante se o programa aplicativo estava certificado ou não, pois o que se constata é um fato concreto: os HDs indicam a presença de um programa que possibilitava que uma operação fosse registrada no banco de dados sem o correspondente envio dos dados dessa operação ao “software” básico do equipamento emissor de Cupom Fiscal (ECF). Ora, diante dessa

situação, é irrelevante se o aplicativo era ou não certificado, pois o que importa é que, sendo ou não certificado pelo fisco, o contribuinte utilizou um mecanismo que possibilitou a fraude.

O contribuinte questiona também a multa de 100%, alegando que a autuação está repleta de referências genéricas para amparar a acusação de fraude, sem provas, já que não consta nos autos quem foi que fez a “bifurcação” entre as CPUs fiscal e não fiscal.

Quanto a esse aspecto, o que avulta dos fatos é que o citado programa Colibri estava instalado no computador do autuado. Os dados obtidos no que foi chamado de “degravação” indicam a existência de fraude. A multa foi aplicada corretamente.

O contribuinte alegou duplicidade de lançamentos, porque parte dos valores lançados já teriam sido objeto de Denúncia Espontânea. Ocorre que, conforme consta na própria defesa, a referida Denúncia Espontânea diz respeito a vendas por meio de cartões de crédito e de débito. Os fatos são outros.

Outra questão suscitada diz respeito às gorjetas de 10%, alegando o autuado que elas deveriam ser excluídas da base de cálculo.

Para efeitos trabalhistas, as gorjetas têm natureza de complemento salarial. Mas esse aspecto não importa no caso em apreço. O que interessa determinar aqui é o valor das operações. Nos termos do art. 54, I, “a”, do RICMS/97, incluem-se na base de cálculo do imposto todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias.

Dessa regra, se depreende que somente ficam fora da base de cálculo eventuais gorjetas que os clientes paguem diretamente ao garçom, sem que o respectivo valor passe pelo caixa do restaurante. Porém, se na apresentação da conta ao cliente as gorjetas são somadas ao valor das refeições e bebidas, elas integram o valor da operação.

Inicialmente não havia sido anexado aos autos o Laudo Pericial, porque o ICAP ainda não o havia expedido. Quando o Laudo foi anexado e o contribuinte dele tomou ciência, apresentou manifestação em que chama a atenção para o Quesito 9º do Laudo, às fls. 478-479, em que, indagado acerca da data em que foi instalado o “software” encontrado no equipamento, bem como suas eventuais alterações, foi respondido pelo perito que foi em 6 de julho de 2005. Em face disso, o autuado observa que este Auto de Infração acusa uma suposta omissão de receita do período de julho de 2003 a junho de 2007, e sendo assim questiona como um aplicativo instalado em julho de 2005 poderia justificar uma omissão de receita de julho de 2003 a junho de 2005, que representa a metade do valor cobrado.

Realmente, de acordo com a perícia, em resposta ao referido Quesito 9º (fl. 478-479), o “software” (Colibri) encontrado nos computadores do autuado foi instalado em várias datas, e comprovadamente a primeira data de instalação foi 6.7.2005. Em um dos computadores, a data da instalação do “software” é 20.8.07. O perito indica a data, hora, minutos e segundos em que foi feita a instalação. Porém com relação a 9 máquinas, o perito, indagado acerca da data em que foi instalado o “software”, bem como de suas eventuais alterações, respondeu que a máquina “Não apresentava data de instalação (criação)”.

Porém o fato de no computador não constar a data da instalação não significa que o contribuinte não fez uso do “software”. Significa simplesmente que o perito não conseguiu identificar a data em que ele foi instalado. Os dados obtidos no computador demonstram que nele constam operações registradas no banco de dados dos negócios da empresa sem o correspondente envio desses dados ao “software” básico do equipamento emissor de Cupom Fiscal (ECF). Essa constatação é bastante para que se conclua que quando essas operações foram realizadas o autuado já dispunha do programa Colibri. Perde desse modo importância o fato de o perito não ter conseguido determinar a data em que o programa foi instalado na máquina.

No curso do processo, questionou-se a questão da proporcionalidade do lançamento em função das operações tributáveis e das que já foram tributadas por antecipação, haja vista que se trata de um restaurante, havendo portanto fornecimento de bebidas e outras mercadorias do regime de substituição tributária, além do fato de o art. 504 do RICMS/97 prever regime de tributação diferenciado para restaurantes.

Em face disso, foi determinada diligência, considerando-se nesse sentido a orientação de julgados recentes deste Conselho, a fim de que fosse verificado se à época dos fatos o contribuinte era optante pelo tratamento fiscal previsto no art. 504 do RICMS, e, em caso positivo, que fosse elaborado novo demonstrativo seguindo o critério dos incisos IV e V do referido artigo.

O fiscal autuante refez o lançamento, afirmando (fl. 564) que os novos demonstrativos estão de acordo com os incisos IV e V do art. 504 do RICMS.

Acato o resultado da revisão do lançamento. O demonstrativo do débito deverá ser refeito com os valores do imposto discriminados nos instrumentos às fls. 565 a 569, a saber:

a) exercício de 2003:

- julho R\$ 3.159,73
- agosto R\$ 3.887,93
- setembro ... R\$ 1.440,07
- outubro R\$ 63,25

c) exercício de 2005

- janeiro R\$ 2.024,41
- fevereiro ... R\$ -.-
- março R\$ 241,38
- abril R\$ 762,41
- maio R\$ 472,32
- junho R\$ 136,24
- julho - R\$ 847,15
- agosto R\$ 459,50
- setembro ... R\$ 510,63
- outubro R\$ 649,83
- novembro .. R\$ 807,52
- dezembro .. R\$ 808,70
- maio R\$ 472,32
- junho R\$ 136,24
- julho R\$ 847,15
- agosto R\$ 459,50
- setembro ... R\$ 510,63
- outubro R\$ 649,83
- novembro .. R\$ 807,52
- dezembro .. R\$ 808,70

e) exercício de 2007:

- janeiro R\$ 2.075,00
- fevereiro ... R\$ 1.161,82

b) exercício de 2004

- janeiro R\$ 6.367,69
- fevereiro ... R\$ 1.420,52
- março R\$ 3.948,12
- abril R\$ 3.428,42
- maio R\$ 2.488,62
- junho R\$ 3.421,40
- julho R\$ 7.078,40
- agosto R\$ 1.268,34
- setembro ... R\$ -.
- outubro R\$ 2.036,64
- novembro .. R\$ -.-
- dezembro .. R\$ -.-

d) exercício de 2006:

- janeiro R\$ 1.587,13
- fevereiro ... R\$ 1.253,25
- março R\$ 1.219,09
- abril R\$ 1.019,24
- maio R\$ 1.277,09
- junho R\$ 802,65
- julho R\$ 1.126,71
- agosto R\$ 1.552,01
- setembro ... R\$ 1.266,95
- outubro R\$ 2.944,20
- novembro .. R\$ 5.205,27
- dezembro .. R\$ 8.487,46

- março R\$ 2.854,11
- abril R\$ 1.804,57
- maio R\$ 888,07
- junho R\$ 978,13

Total: R\$ 85.231,97

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207160.0014/07-0**, lavrado contra **VILA DA BARRA COMÉRCIO DE BAR E RESTAURANTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 85.231,97**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso IV, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR