

PROCESSO - A. I. Nº 088299.0010/07-0
RECORRENTE - A PORTEIRA RESTAURANTE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0439-04/09
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 28/08/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0238-11/14

EMENTA: ICMS. EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF). **a)** DIFERENÇA ENTRE VALORES DAS VENDAS DECLARADAS E AS REGISTRADAS EM DOCUMENTOS FISCAIS. **b)** UTILIZAÇÃO IRREGULAR DE SOFTWARE QUE PERMITE DESATIVAÇÃO DO ECF. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não há provas cabais nos autos que evidenciem a subsistência da acusação, conforme pressupõe o art. 18, IV, "a", do RPAF/99. Incerteza nos cálculos dos valores das receitas identificadas no computador do autuado apreendido, resultando na inconsistência dos levantamentos feitos pelo Fisco. Decretação de nulidade do lançamento de ofício. Infração insubsistente. Acolhida à preliminar suscitada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Consta dos autos Recurso Voluntário interposto em face do acórdão em referência que julgou pela Procedência o Auto de Infração lavrado em 27/12/07, para exigir ICMS no valor de R\$48.201,59, acrescido das multas de 60% e 100% por imputar o cometimento das seguintes infrações:

1. Descumpriu obrigação tributária principal, ocorrendo infração diversa da prevista em lei, na qual não houve dolo. Consta na descrição dos fatos que decorre do confronto entre as vendas apuradas com a emissão de cupom fiscal adicionado das vendas com a emissão de nota fiscal de venda a consumidor, e as vendas oferecidas à tributação pelo contribuinte conforme documentos anexados ao processo – R\$8.229,88.
2. Descumpriu obrigação tributária principal se constatado ação ou omissão fraudulenta diversa da especificadas expressamente em lei. Constatado ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente em lei. Consta na descrição dos fatos, que se foi apurada após o confronto entre vendas identificadas nos demonstrativos denominados “Resumo de Faturamento Mensal Boca do Rio – Impressora Fiscal – Delyvery – 2006 e 2007” com o nº do lacre 0693473, apreendidos pela equipe 04, como consequência do Mandado de Busca e Apreensão requerido pelo Ministério Público do Estado da Bahia nos autos nº 1676152-1/2007, cujas cópias foram anexadas ao processo, e as vendas oferecidas à tributação pelo contribuinte - R\$39.971,71.

A 4ª JJF, por unanimidade, decidiu a lide nestes termos:

“O autuado suscitou a nulidade da autuação, sob o argumento de falta de segurança e cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que não presenciou a gravação dos seus HDs, nem que é comprovado que as informações coletadas se referem a seu computador.

Pela análise dos elementos contidos no processo, verifico que conforme documento juntado à fl. 50, a Juíza de Direito da 1ª Vara Especializada Criminal, expediu Mandado de Busca e Apreensão de discos rígidos de

computadores do estabelecimento autuado, a pedido do Ministério Público. A busca e apreensão foram executadas pela Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública, conforme documento juntado à fl. 38.

Por sua vez, após a degravação dos valores apurados nos HDs apreendidos, a fiscalização elaborou demonstrativos que foram gravados no CD juntado às fl. 44, cuja cópia foi fornecida ao autuado, conforme recibo passado à fl. 45. Logo, sendo o recorrente detentor dos arquivos existentes nos seus HDs, tendo recebido cópia dos demonstrativos de vendas juntados às fls. 10 a 15, no qual foi exigido ICMS sobre a diferença entre a receita total identificada no HD e deduzido do faturamento que foi oferecido à tributação, devidamente registrada pela Contabilidade do estabelecimento autuado, entendo que mesmo que não tenha presenciado a degravação dos HDs, o impugnante sendo detentor dos mesmos, poderia juntar provas quanto a possíveis divergências entre os valores apontados pela fiscalização e o registrado no programa aplicativo implantado em seus computadores.

Assim sendo, entendo que sendo o impugnante detentor das informações contidas no seu computador, poderia apresentá-las para demonstrar inconsistências do trabalho realizado pela fiscalização, não ocorrendo falta de segurança como alegado ou cerceamento do direito de defesa.

Suscitou ainda a nulidade sob alegação de inexistência de provas e que conduz a ausência de elementos suficientes para determinar com segurança, a infração e o infrator. Conforme anteriormente apreciado, o contribuinte teve seus computadores apreendidos e dele foram extraídos dados degravados dos seus HDs. Estes dados foram consolidados e gravados num CD cuja cópia foi entregue ao estabelecimento autuado. Os dados registrados nos HDs demonstram que o autuado declarou um valor do seu faturamento, sendo que o programa aplicativo registrou determinadas operações de vendas, sem que fosse enviada ao software básico do ECF do comando de impressão do cupom fiscal. Ao contrário do que foi afirmado, os arquivos extraídos do HD do autuado pela perícia da Polícia Civil juntamente com os prepostos da SEFAZ constituem provas da infração apontada, motivo pelo qual não pode ser acatado o argumento de inexistência de provas por parte do Fisco.

Observe que o impugnante apontou uma série de possíveis inconsistências (faturamento anterior, soma de faturamento de matriz e filial, empresas diversas, possibilidade de uso de dados de outra empresa), entretanto não apresentou nenhuma prova do que foi alegado, o que a luz do art. 143 do RPAF/99, constitui mera negativa de cometimento da infração e não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Neste caso, caberia ao impugnante demonstrar as inconsistências das provas, fato que não ocorreu. Logo, ao contrário do que foi afirmado existe no processo elementos suficientes para determinar com segurança a infração e o infrator, motivo pelo qual, também, não acato esta nulidade suscitada.

Suscitou também nulidade da ação fiscal, sob o argumento de que o imposto foi exigido por meio de presunção não autorizada por lei. Verifico que a acusação constante do Auto de Infração é de que a empresa deixou de apurar e recolher imposto “constatado em ação fraudulenta diversa das especificadas em lei”. Na descrição dos fatos foi indicado que se trata de omissão de saída de mercadorias apurada em perícia nos HDs apreendidos do estabelecimento autuado que foi realizada por peritos da Polícia Civil e da Secretaria da Fazenda. Tendo sido constatado que o software utilizado pelo contribuinte, registrava operações de vendas no seu HD (banco de dados), mas não enviava estes dados para o comando de impressão do seu ECF, foi exigido imposto relativo aos valores de vendas não oferecidos à tributação, conforme planilhas juntadas ao processo. Logo, o imposto exigido foi apurado por meio de levantamento fiscal dos dados das vendas registrados nos HDs do computador do estabelecimento autuado, que constitui prova do cometimento da infração e não de indício que tenha levado a exigência do imposto por presunção. O próprio enquadramento da infração denota isso (arts. 824 e 940 do RICMS/BA). Assim sendo, não acato a nulidade pretendida, visto que o imposto não foi exigido por meio de presunção.

No mérito o Auto de Infração exige ICMS relativo à omissão ou supressão de tributo mediante utilização de software em situação de uso irregular.

Pela análise dos elementos constantes do processo relativo à infração 1, constato que os autuantes relacionaram as notas fiscais de venda a consumidor emitidas no período de janeiro a dezembro/03 (fls. 12/15) e dos totais de vendas diárias com totalização mensal registradas nas reduções Z dos ECFs (fl. 11), quantificaram por mês o valor total das operações conforme consolidado no demonstrativo juntado à fl. 10 e confrontaram com o valor das vendas informadas pela empresa, conforme demonstrativo fornecido pelo responsável (fls. 20/21) tendo apurado diferenças devidas, sob as quais exigiram o ICMS. Da mesma forma em relação ao exercício de 2004, relativo aos demonstrativos juntados às fls. 16/19.

Como os mencionados demonstrativos foram entregues ao contribuinte mediante recibo passado nos mesmos e relacionam valores registrados na redução Z do ECF e das notas fiscais emitidas pelo próprio estabelecimento autuado e de forma genérica na defesa à fl. 59 foi dito que deveria considerar os argumentos itemizados de nºs 29 a 55 e 89 a 112, considero que não foram apresentadas provas específicas que demonstrassem inconsistências no levantamento fiscal. Considero ainda, que o levantamento fiscal relaciona valores registrados no ECF e notas fiscais emitidas pelo próprio estabelecimento autuado, tratando-se de documentos que são de sua posse,

cuja s provas poderiam ser trazidas ao processo e não o tendo feito, implica em simples negativa de cometimento da infração, o que não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto nos termos do art. 142 do RPAF/BA. Por isso, deve ser mantida esta infração na integralidade.

Com relação à infração 2, na defesa apresentada, o autuado alegou que a ação fiscal está suportada na premissa de que o estabelecimento estava utilizando software irregular (Colibri), o que configuraria fraude, mas que tendo sido apurado imposto relativo aos exercícios de 2002 a 2007, só houve regulamentação do Programa Aplicativo após a edição da Portaria 53 SF de 20/01/05. Argumenta que não poderia ser aplicada tal norma aos fatos geradores ocorridos no período de 2002 a 2004.

Como o período fiscalizado compreende os exercícios de 2002 a 2007, verifico que em função da rápida evolução tecnológica ocorrida com os equipamentos e software utilizados com fins de controle fiscal, durante este período ocorreram mudanças relevantes na regulamentação instituída na legislação tributária, conforme passo a expor.

No período de 05/05/98 a 31/12/02, vigorou o Capítulo IV do RICMS/BA, que tratava da regulamentação de autorização e utilização de ECF a partir da edição do Decreto nº 7.295/98. A partir de 2003 passou a vigorar com a redação dada pelo Decreto nº 8.413/02.

Até 31/12/02 os artigos 761 a 764 estabeleciam regras quanto à autorização para uso fiscal de ECF com capacidade de codificar e discriminar a mercadoria nos documentos emitidos, cujos modelos fossem aprovados pela SEFAZ, podendo inclusive impor restrições ou impedir a utilização de equipamentos ECF não autorizados. O contribuinte deveria identificar o software utilizado e a empresa fornecedora do programa.

O art. 762, VII do RICMS/BA já determinava que a empresa usuária do ECF de via declarar conjuntamente com o responsável pelo programa aplicativo, garantindo a conformidade entre o programa aplicativo e a legislação tributária estadual.

O art. 768, XXI do citado diploma legal já estabelecia que o ECF deveria apresentar, no mínimo, as seguintes características:

XXI - capacidade de assegurar que os recursos físicos e lógicos da Memória Fiscal, do "software" básico e do mecanismo impressor não sejam acessados diretamente por aplicativo, de modo que estes recursos sejam utilizados unicamente pelo "software" básico, mediante recepção exclusiva de comandos fornecidos pelo fabricante do equipamento.

Já o art. 804 com redação dada pelo Decreto nº 7.533/99, que vigorou até 31/12/02 determinava que:

Art. 804. É permitido ECF-MR interligado a computador, desde que o "software" básico, a exemplo do que acontece nos demais equipamentos, não possibilite ao aplicativo alterar totalizadores e contadores, habilitar funções ou teclas bloqueadas, modificar ou ignorar a programação residente do equipamento ou do "software" básico.

Os artigos 814 e 815 determinavam atribuição de responsabilidade solidária ao fabricante e/ou ao credenciado que contribuísse para o uso indevido de ECF, inclusive da aplicação do arbitramento da base de cálculo do imposto devido, se comprovado o seu uso irregular.

A partir da edição do Decreto nº 8.413/02, foi acrescentada a seção XXII do capítulo IV do RICMS/BA, sendo que o art. 824-D estabelecia critérios para utilização de programa aplicativo previamente cadastrado na SEFAZ, inclusive de comando de impressão pelo ECF, e restrição de não possuir função que faculte ao operador a não emissão do documento fiscal relativo aos registros realizados.

Portanto, ao contrário do que afirmou o defendente, já existia toda uma regulamentação quanto ao uso de ECF, inclusive dispositivos sobre usos de aplicativos com restrição de programas previamente cadastrados na SEFAZ que atendesse critérios de comando de impressão, concomitantemente com o comando enviado para indicação no dispositivo utilizado para visualização por parte do operador do ECF ou consumidor adquirente da mercadoria ou usuário do serviço.

Este é o cerne da questão, visto que o aplicativo que estava sendo utilizado não atendia às determinações contidas no Regulamento do ICMS, porque possibilitava que uma operação de venda fosse registrada no banco de dados do ECF sem o correspondente envio ao software básico do ECF do comando de impressão do cupom fiscal. A Portaria 53/05 estabeleceu normas e procedimentos quanto ao cadastro de aplicativos e credenciamento de órgãos técnicos para análise dos mesmos. Ou seja, a mencionada Portaria estendeu a outros órgãos a avaliação de aplicativos que antes era feita apenas pela Secretaria da Fazenda, mas não estabeleceu regra alguma que fosse de encontro ao que já estava regulamentado, mesmo porque se tratava de uma Portaria que não poderia ir de encontro a um Decreto.

Pelo exposto, concluo que a legislação existente em todo o período fiscalizado ampara o enquadramento da infração cometida por ter sido flagrado o estabelecimento utilizando programa aplicativo que não atendia às normas regulamentares.

Quanto ao argumento de que não há prova de que os HDs analisados pertencem ao estabelecimento autuado, verifico que conforme Auto de Exibição e Apreensão juntado à fl. 38, mediante autorização judicial, a Delegacia de Crimes Contra o Patrimônio fez apreensão de três gabinetes de microcomputador tipo torre sendo dois sem número de série aparente e uma de número 3MC56EBC101KME0100 incluindo uma emissora de comando e uma impressora fiscal.

Por sua vez, o Laudo do Exame Pericial/ICAP Nº 2007 026562 01, cuja cópia foi acostada às fls. 101/108 identifica à fl. 102 ter sido periciados três CPUs de computador pertencentes ao estabelecimento autuado. Logo, os elementos contidos no processo provam que os dados que deram suporte à autuação são do computador do estabelecimento autuado e não foi trazido ao processo qualquer prova quanto ao que foi alegado, motivo pelo qual não acato.

Quanto ao argumento de que estando inscrita no SimBahia, para ser exigido o ICMS com apuração pelo regime normal deveria ser precedido de desenquadramento, verifico que o art. 15, V da Lei nº 7.357/98 e Lei nº 8.534/02, já previa a perda do direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (SimBahia), quando incorresse na prática de infrações de natureza grave, elencadas em regulamento (art. 408-L, V do RICMS/97) que se aplica à situação presente decorrente de omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal; realização de operação ou prestação sem documentação fiscal; falta de emissão de documento fiscal ou a constatação de qualquer ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente no Regulamento do ICMS.

Portanto, a perda do direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (SimBahia) independe da exclusão de ofício do SimBahia, conforme previsto na legislação do imposto e foi correto o procedimento fiscal ao exigir o imposto com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos, concedendo crédito presumido de 8% sobre o valor da saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais (art. 19, § 1º, da Lei nº 7.357/98), conforme demonstrativos juntados às fls. 25 a 26, cujas cópias foram fornecidas mediante recibo ao estabelecimento autuado.

Relativamente ao pedido de que seja feito o cálculo do ICMS com base na receita bruta acumulada, também não pode ser acatado, tendo em vista que conforme acima apreciado, em se tratando de exigência de imposto decorrente de na prática de infração de natureza grave o imposto deve ser exigido com base no regime normal de apuração, concedendo o crédito fiscal de 8% o que foi feito, estando correto o procedimento fiscal.

Ainda, com relação à solicitação de que seja procedida revisão fiscal para refazer os cálculos do imposto devido previsto para o regime normal/receita bruta com aplicação do percentual de 4% (ou 5%), também não pode ser acolhido, tendo em vista que o estabelecimento autuado era optante do Simbahia (EPP) no período fiscalizado. Entendo que seria correto apurar o imposto com base na receita bruta se o estabelecimento autuado fosse optante daquele regime de apuração do imposto. Portanto, o ICMS foi exigido em conformidade com a natureza da infração e regime de apuração do contribuinte (grave/EPP), o que considero correto.

Com relação ao argumento de que a multa de 100% é elevada, não passível de redução ao teor do art. 45e pedido que seja convertida em multa de 70% prevista no art. 42, III, ou convertido em multa fixa por ter usado um programa com uma versão “não-certificada” ou que possibilite omitir o lançamento de dados (R\$27.600,00 ou R\$46.000,00 previstas no art. 42, XIII-A, “a” ou “b”) tudo da Lei 7.014/96, não pode ser acatada pelos seguintes motivos.

Primeiro, a acusação é de que foi exigido ICMS em razão de omissão de saída mediante a utilização de software que possibilita que operação de venda não fosse registrada no banco de dados e também não emitido o documento fiscal correspondente, o que constitui fraude. A multa de setenta por cento é prevista para a situação de imposto não recolhido pela falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, que resulte em omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal. Não se aplica ao caso, visto que não havia emissão de documento fiscal, adequando-se a multa de 100% prevista no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/96.

Segundo, a multa fixa prevista no art. 42, XIII-A, “a” é estabelecida para ser aplicada a “quem fornecer ou divulgar programa aplicativo...” e não se aplica a situação presente em que o autuado não é o fornecedor do aplicativo.

Já a prevista no “b - 3” do mesmo dispositivo e diploma legal, apesar de poder ser tipificada no caso concreto, em se tratando de multa de caráter acessório a mesma pode ser aplicada a juízo do preposto fazendário, principalmente quando não for possível apurar o imposto devido pertinente à obrigação principal. No caso concreto a multa de 100% vinculada à obrigação principal supera o valor estabelecido para a multa por descumprimento de caráter acessório e deve ser mantida.

Relativamente ao pedido de revisão fiscal para ser aplicado o critério de proporcionalidade previsto no art. 1º da Instrução Normativa 56/07, em função de exercer atividade de bar e restaurante que comercializa produtos tributados antecipadamente e isentos, verifico que o art. 1º da mencionada IN dispõe:

1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Logo, o critério de proporcionalidade se aplica a situações em que o imposto foi apurado com base em presunções legais previstas no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96 que não se aplica à situação presente, motivo pelo qual não pode ser acatado. Conforme apreciado anteriormente o imposto exigido decorre de levantamento fiscal no qual foi apurada diferença entre os valores registrados nos ECFs apreendidos, tudo conforme demonstrativos da leitura dos dados degravados no HDs dos computadores, de acordo com leitura espelho das reduções Z relacionadas nas planilhas às fls. 28/37 e os registrados nos livros próprios. Em se tratando de empresa que apurava o ICMS com base em regime simplificado (SimBahia) foi concedido crédito presumido de 8% sobre o valor omitido apurado que englobam todas as operações omitidas, mesmo que não exista previsão de utilização de crédito fiscal relativo às entradas no estabelecimento de mercadorias com ICMS pago por antecipação ou isentas.

Por fim, com relação à solicitação de resposta a quesitação formulada para que fosse respondida pelos peritos do ICAP, indefiro, tendo em vista a minha convicção e que as respostas são apresentadas no conjunto de elementos que se apresentam no processo. A exemplo do local de uso: O Auto de Exibição da DCCP à fl. 38 indica o local do estabelecimento autuado; Versão em uso do Colibri: item 7 do Laudo (fl. 105) indica versão com variação de 3.1 a 3.4 e no item 8 "... não indica a sua versão, não podem realizar uma identificação segura da real versão"; Aplicativos homologados: já apreciado; Arquivos existente: indicado no Laudo (fl. 106) modo fiscal, (fl. 107) não fiscal e colibridos recuperados (fls. 133/135), inclusive indicado nas respostas 8 e 9, que "as versões permitiam efetuar os respectivos registros..."; Valores mensais de faturamento: contido no demonstrativo juntado às fls. 28/37 cuja cópia foi entregue ao autuado.

Por tudo que foi exposto a sequência dos fatos ocorridos denota que:

- 1. A administração fazendária solicitou autorização judicial para apreensão de equipamentos, e após autorizado pelo Poder Judiciário acompanhado pelo representante do MP;*
- 2. Apreendido os computadores, perícia do HD identificou software que permitia registro da operação no ECF sem que fossem enviados dados ao comando de impressão do cupom fiscal;*
- 3. Dados degravados do HD demonstraram que os valores das receitas acumuladas não correspondiam às receitas declaradas ao Fisco.*
- 4. O impugnante recebeu cópia dos dados extraídos do HD do seu computador apreendido, cópia do Laudo Pericial, e sendo detentor do equipamento, documentos e livros fiscais, caberia ao autuado trazer ao processo outros elementos materiais que dispusesse, para demonstrar com certeza, que os valores acumulados no equipamento apreendido não constituíam vendas anteriores efetuadas por ele ou que os valores acumulados no equipamento tivessem sido oferecidos à tributação do ICMS, fato que não ocorreu.*

Por isso, considero que os valores acumulados no equipamento ECF, apurado mediante degravação do HD, constitui prova de que foram efetuadas operações de vendas que não foram oferecidas à tributação e está correta a base de cálculo apontada na infração 2.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração."

Irresignado, o autuado retoma sua tese defensiva em sede recursal para reiterar os mesmos fundamentos já esposados. Assim, faz uma síntese acerca da autuação resultante da operação denominada "Tesouro", em ação conjunta da SEFAZ, Ministério Público e Secretaria de Segurança, destinada a identificar contribuintes que utilizavam programas aplicativos (Software Colibri) mediante o qual era possível realizar a venda de mercadoria sem emissão de documento fiscal comprobatório, suprimindo o comando de impressão do cupom fiscal.

Repete que de posse dos computadores apreendidos, que foram degravados os Hards Disks (HD), sem garantir a presença do seu responsável legal e que o valor do faturamento utilizado como base de cálculo da omissão de saída apurada não condiz com a realidade, justamente porque os números extraídos de HDs, não podem ser a prova de sonegação mormente sem a presença do contribuinte, ainda que os agentes fiscais estivessem imbuídos de boa fé, mas é certo que um indício de fraude foi tratado como se fraude consumada fosse, a prejudicar o seu direito de defesa, eis que os valores exigidos lastreiam-se em presunção sem base legal devido as diversas falhas existentes inclusive no levantamento fiscal, a exemplo do faturamento em período anterior ao início das suas atividades, soma dos faturamentos de matriz e filial armazenados no mesmo

computador, empresas diversas com o mesmo faturamento, dentre outras. Com estes argumentos requer a nulidade do auto de Infração.

No mérito, quanto à infração 1, reitera os fundamentos expostos na impugnação (itens 29 a 55 e 89 a 112), mais especificamente que a operação Tesouro teve como objeto de investigação a utilização de software que permitiria por meio de uma versão de programa não autorizada, operar em modo fiscal e não fiscal, ficando a critério do contribuinte emitir ou não o cupom fiscal.

Menciona que a Inspetoria de Investigação e Pesquisa (INFIP) sugeriu a aplicação de roteiros de auditoria para comprovar a existência de sonegação fiscal, o que os autuantes desprezaram para contar apenas com os conteúdos dos computadores degravados por analistas de sistemas para presumir que ocorreu omissão de saída de mercadorias, tudo a macular o princípio da atividade cerrada, posto que não pode ser exigido imposto por meio de presunção sem que a mesma esteja autorizada em lei.

Alude ao art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96 e afirma a impossibilidade de exigir ICMS por presunção de omissão de saídas em decorrência da apuração de diferença de valor entre o valor registrado em documentos fiscais e os informados pelas empresas administradoras de cartão de crédito, o que inclusive como destaca, somente foi autorizada com a edição da Lei nº 8.542/02, trazendo à baila diversas decisões do CONSEF de que o imposto exigido a título de presunção carece de previsão legal.

Faz ponderação de que a divergência entre o valor declarado e o registrado no seu computador é um indício de irregularidade que carece de prova pela fiscalização, mas que não se pode presumir omissão de receita, sem aplicação de roteiros de auditorias para comprovação de indício de fraude. Logo, como afirma, o Auto de Infração é com base nos dados do seu HD é ilegal, eis que baseada em indício de irregularidade não provado por auditoria o que conduz a nulidade do lançamento fiscal.

Diz que além dos equívocos apontados, exerce atividade de bar e restaurante, onde a maioria dos produtos comercializados são tributados antecipadamente (bebidas alcoólicas, água mineral, refrigerantes, cigarros, sorvetes, etc.) ou são isentos (frutas, verduras, pescados, etc.) e consequentemente, parte de sua receita não sofre incidência de tributação do ICMS, não gerando débito do imposto.

Cita o art. 356 do RICMS/BA estabelece que ficam desoneradas de tributação subsequente as operações ocorridas com pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária e a Instrução Normativa 56/07 estabelece aplicação do critério de proporcionalidade em relação às saídas tributáveis, trazendo a lume ementa dos Acórdãos CJF 0019-11/03 e JJF 0383-03/07 como reforço do seu posicionamento pela aplicação do índice de proporcionalidade, reduzindo o débito originalmente apurado e pela procedência parcial do Auto de Infração.

Assevera que no período fiscalizado encontrava-se inscrito no SIMBAHIA e ainda que somada a receita supostamente omitida, a global em cada ano fiscalizado não ultrapassaria a global de cada ano prevista para as Empresas de Pequeno Porte, como se evidencia pelos demonstrativos juntados ao PAF e que o suposto débito seja apurado com base nas regras estabelecidas para o SimBahia.

Ainda quanto à infração 2, por se tratar de um Estado Democrático de Direito, faz alusão aos princípios da segurança jurídica e da ampla defesa, que alega terem sido descumpridos por não ter lhe sido garantido presenciar a degravação do HD, além de que não consta nos autos qualquer comprovação de que as informações coletadas se referem a seu computador, nem termos assinados por ele da degravação feita sem sua presença, afirmando que não há segurança nos demonstrativos juntados ao processo.

Alega que ao Fisco recai o dever de provar os seus lançamentos, assertiva esta que se esteia na teoria geral das provas (art. 333 do CPC) e que o art. 18, IV, “a” do RPAF/BA determina que é nulo o lançamento de ofício que não contenha elementos suficientes para determinar com segurança a

infração e o infrator e questiona se na leitura do processo é possível afirmar com segurança que os valores constantes dos “demonstrativos” são provenientes do seu HD, além das falhas já apontadas.

Alega, ainda, que estando inscrito no Regime Simplificado (SimBahia), a exigência do ICMS pelo Regime Normal de Apuração está condicionado a prévio desenquadramento de ofício, o que não ocorreu sobre o que cita ementa e parte do voto contido nos Acórdãos JJF 0474-04/02 e JJF 0327-04/02 para reforçar o seu posicionamento, inclusive que o desenquadramento não poderia ter sido promovido pelo auditor e sim pelo Inspetor Fazendário, conforme rotinas de procedimentos descritas para desenquadramento de ofício, motivo pelo qual requer a nulidade da infração.

Faz menção de que um superficial exame dos autos depreende-se que a ação fiscal baseia-se na utilização de software irregular, sobre a premissa de que o autuado utilizava versões não certificadas do programa Colibri, a exemplo da DOS 3.4 e Millennium 6.0 (Windows), taxando os contribuintes de fraudadores.

Alega, também, que apesar de ter sido exigido valores relativos aos exercícios de 2002 a 2007, o programa aplicativo só foi regulamentado pela Portaria 53 SF de 20/01/05, que dispõe sobre normas e procedimentos relativos ao cadastro de programa aplicativo e do credenciamento de órgãos técnicos, sem que fosse exigido até então uma autoridade certificadora e que não se pode afirmar que a versão é “não-certificada” no período de 2002/2004, por entender que inexistia exigência de certificação de programa, opondo-se que não pode ser avocado o art. 824-D do RICMS/BA, visto que tal dispositivo só veio exigir regulamentação a partir de 2005, com a inserção do seu §2º, visto que o §1º se dirige ao interessado em cadastrar programa, que no caso é o vendedor do aplicativo.

Ressalta o descabimento da aplicação retroativa da citada Portaria a fatos anteriores a sua vigência, o que é vedado no ordenamento jurídico. Transcreve parte de texto dos professores Washington de Barros Monteiro e Pontes de Miranda quanto a aplicação das leis para disciplinar fatos futuros. Conclui que o lançamento está embasado em “uso de software e não da publicação da Portaria nº 53/05 e afirma que, para embasar a acusação de fraude de utilização de aplicativo não certificado foi aplicada multa elevada de 100%, não passível de redução ao teor do art. 45 da Lei nº 7.014/96.

Afirma que conforme anteriormente descrito, não há provas de que os dados foram extraídos do seu HD, que reflete seu faturamento, sem aplicação de roteiro de auditoria, com base em presunção de omissão de saída não autorizada e não comprovada. Questiona quem fez a bifurcação entre os CPUs fiscal e não fiscal. Conclui que não há prova documental da prática de fraude, inclusive diligenciou para obter cópia integral dos autos, que após sua análise não identificou uma efetiva utilização fraudulenta de aplicativo fiscal e sim de demonstrativos supostamente contidos no seu computador.

Destaca que o fato de ter usado um programa com uma versão “não-certificada” ensejaria a aplicação de uma multa fixa de R\$27.600,00 prevista no art. 42, XIII-A, “b” da Lei nº 7.014/96, na hipótese de ter utilizado aplicativo ou programa de processamento de dados que possibilite omitir o lançamento de dado ou do documento ou ainda a multa fixa de R\$46.000,00 prevista na alínea “a” do mesmo dispositivo legal aplicada a outras situações.

E salienta que, na pior das hipóteses, a multa aplicada deveria ser de 70% prevista para atos fraudulentos como omissão de receitas tributáveis, disposta no art. 42, III da Lei nº 7.014/96. Requer a conversão da multa para um dos dispositivos anteriormente citados.

Ao final, repete que não se valeu de software irregular, visto que foi fiscalizada diversas vezes sem ter apontado omissões fraudulentas, inclusive apurado falhas em decorrência da aplicação de roteiros de auditorias no Auto de Infração nº 298616.0018/05-1 referente ao período de 2002 a 2004, motivo pelo qual requer a exclusão do mesmo período, sob pena de ilegal exigência em duplicidade ou considerado como pagamento do período, os valores pagos do citado Auto de

Infração.

Requer, ainda, que seja aplicada a proporcionalidade e provido o recurso para que o Auto de Infração seja declarado nulo. Sucessivamente, postula a improcedência.

A PGE/PROFIS exarou parecer da lavra de sua Procuradora, Dra. Maria Dulce Beleeiro Costa, considerando que o laudo técnico foi lavrado pela Polícia técnica estadual e se trata de prova fundamental da acusação fiscal.

Afirma que a alegação de que o quesito do laudo técnico indica que o software foi instalado em outubro/06 e que fatos geradores anteriores são exigidos, não se sustenta, já que a leitura completa da página 05 do referido laudo aponta que apenas na máquina 03 o software indica a data de instalação, não havendo esse dado nas demais máquinas.

Menciona que, o fato do contribuinte ser inscrito como SIMBAHIA não é razão para que o ICMS seja apurado por esse regime simplificado, já que foi apurado fato fraudulento, o que, com base no art. 15, V, da Lei nº 7.357/98, instituidora do sistema, autoriza a adoção do sistema normal de apuração, prescindindo-se de desenquadramento prévio.

Entende ser descabido o pedido de apuração do ICMS omitido pelo Regime Especial concedido a bares e restaurantes, aplicando-se 4% sobre o faturamento, já que a empresa autuada não tinha tal sistema de apuração, sendo, como dito, inscrita no SIMBAHIA.

No que tange à IN 56/07 que prevê a aplicação da proporcionalidade das saídas tributadas, diz que se refere às presunções de saídas anteriores, quando não é possível atestar-se que operações foram omitidas, fazendo-se a proporção para que o valor apurado fique hipoteticamente mais perto da realidade, e que neste caso, enquanto que aqui se trata de apuração das operações constantes do HD dos computadores do sujeito passivo omitidas da apuração do ICMS, o que significa que o contribuinte sabe exatamente que operações intituladas de DELIVERY não foram oferecidas à tributação. Caso as notas de venda dessas operações viessem aos autos, poder-se-ia verificar individualmente a tributação. E como o Recorrente não faz prova nesse sentido, tem-se que as operações omitidas são tributadas à 17%.

Opinou pelo Não Provimento do Recurso.

Considerando incompleta a instrução processual, esta Relatora como se verifica da fl. 218, sugeriu, em respeito aos primados constitucionais que dão conformação ao devido processo legal, a conversão do feito em diligência à ASTEC, com os questionamentos ali feitos, o que foi acatado por este Colegiado.

Em atendimento a essa diligência Nº 179/2011, cuja conclusão foi a seguinte:

“ Do exame levado a efeito nos papéis de trabalho que embasaram a autuação, consoante demonstrado acima, concluo que não houve demonstração analítica dos valores utilizados para se apurar com segurança a base de cálculo do imposto lançado na Infração 02, bem como, que não restou demonstrado que os valores tributados, consignados na coluna “Diferença de Vendas Omitidas”, nas planilhas juntadas às fls. 25/26 e 28/29 se referem efetivamente, a fatos geradores que não foram oferecidos à tributação do ICMS pelo sujeito passivo.”

O recorrente se manifestou às fls. 231/235, asseverando que o resultado da diligência teve o condão de evidenciar a total falibilidade e insegurança dos elementos que estão por amparar o lançamento fiscal.

Destaca, ainda, o seguinte : “i. Não houve confronto entre os dados extraídos dos equipamentos da autuada e os demais livros e documentos contábeis, fiscais e não fiscais arrecadados (fl. 09) e informações fornecidas por administradoras de cartões de crédito/débito; ii. Não há nos autos cópia dos documentos apreendidos pela “Operação Tesouro” constando os valores considerados pelos autuantes como sendo referentes às operações que não foram oferecidas à tributação; iii . Não consta no “ BOLETIM PARA FISCALIZAÇÃO” (FLS. 45 A 49), no LAUDO DE EXAME PERICIAL” (

fls. 102 a 108), nem em outra peça dos autos, demonstrativos analíticos indicando que os totais mensais consignados nos demonstrativos às fls. 25 e 26 do PAF foram efetivamente extraídos da “REDUÇÕES Z”, da autuada; iv. Não há nos autos cópias das REDUÇÕES Z” e dos documentos que deram origem aos valores atinentes a “DELIVERY” para efeito de análise.

Constata-se, portanto, que não foi apresentado pelos autuantes qualquer demonstrativo ou documento fiscal que esclareça, com segurança, os valores consignados na coluna denominada “Diferença – Vendas Omitidas” nas planilhas juntadas às fls. 25/26 e 28/29 dos autos. Pugna pela nulidade absoluta do Auto de Infração.

Intimado o autuante, posicionou-se à fl. 238, afirmando que os valores constantes nos documentos ali referidos foram confrontados com os valores das vendas oferecidas à tributação pelo contribuinte, conforme demonstrativo elaborado pelo seu Contador e anexados às fls. 23 e 24, para que seja mantida a procedência total do lançamento de ofício.

A PGE/PROFIS exarou parecer às fls. 241/242, da lavra da sua Procuradora, Dra. Maria Helena Mendonça Cruz, pelo provimento parcial do recurso para ser decretada a nulidade da infração 02 à luz do disposto no art. 18, do RPAF-BA.

Na sessão de julgamento, 29/07/2014, presente o Procurador, Dr. José Augusto Martins Júnior, foi esposado entendimento pelo provimento do Recurso Voluntário por considerar nulo o lançamento de ofício ante a insegurança jurídica na sua formação.

VOTO

Versam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o Auto de Infração, que exige ICMS por atribuir ao sujeito passivo a prática de ato fraudulento - evasão fiscal consistente em escapar ao recolhimento do tributo mediante a utilização de *software* que supostamente lhe permitia a desativação do equipamento de cupom fiscal - ECF, e possibilitava que uma operação de venda fosse registrada em seu banco de dados sem o correspondente envio ao *software* de comando de impressão do cupom fiscal. Essa acusação, como consta da descrição fática, derivou da apreensão dos computadores da autuada na denominada “Operação Tesouro” dirigida a algumas empresas desse segmento de restaurante e bar, levada a efeito pela fiscalização baiana sob abrigo de ordem judicial.

Devo destacar, de início, que em que pese ter havido autorização judicial ante a possível presença de indícios de fraude, todavia não o foi para permitir a lavratura de Auto de Infração desgarrado das garantias constitucionais, com atropelo da ampla defesa e do contraditório.

Examinados o PAF detidamente, posso concluir com firmeza que, vênia concedida, divirjo integralmente da posição decisória externada pela instância de base, por considerar como uma verdade insofismável, a ausência de prova *versus* tão grave acusação de prática, pelo contribuinte, de fraude sob o argumento de que os valores que supostamente teriam sido encontrados com a degravação dos HD's dos computadores obtidos da apreensão (infração 2).

Resta claro desse relato que trata-se de imputação de fraude fiscal com contornos potencialmente graves, como noticiado no AI em questão em cujo contexto é incontornável que o sujeito ativo se desincumbia com amplitude, largueza e robustez do ônus probatório correspondente, o que, em absoluto, nestes autos, ocorreu, “*ab initio*”, a configurar o vício de nulidade na instrução do AI.

Com efeito, como cabe ressaltar, o lançamento tributário se caracteriza como ato administrativo plenamente vinculado, sem margem alguma de discricionariedade pelo servidor público, a quem cabe verificar, com precisão e segurança, antes de lavrá-lo, a ocorrência do fato gerador da obrigação respectiva, i. e, da matéria tributável, o aspecto material, o aspecto pessoal, e, se for o caso, a penalidade cabível à luz do art. 142, do CTN.

É dizer, nesta esteira, que deve exercer o indispensável controle de legalidade, o que no caso presente não ocorreu, estando o ato administrativo a padecer de sustentação válida, pois em que pese o ônus da prova ter recaído sobre o Fisco, prova efetiva não produziu, constando, inclusive,

dos papéis de trabalho que estariam por sedimentar tão grave acusação, dados da dita degravação e outros relativos aos demonstrativos de entradas e saídas declarados por um contador, tudo a evidenciar a fragilidade da imputação fiscal, flagrante a meu ver.

Acentuo mais, que ao sujeito passivo competia produzir a prova apenas dos fatos que arguiu em sua defesa e nada, mais a lume do que preconiza o art. 28, §4º, II, do RPAF/99: "(...) O Auto de Infração far-se-á acompanhar (...) dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido". A JJF entendeu de modo diverso deste.

E conquanto não constem do PAF elementos probantes para sustentar, validamente, tão grave acusação, o que infiro sem reboço de dúvida, por ter o Fisco se valido de elementos frágeis, desgarrados entre si, foram considerado como hábeis o bastante para legitimar a constituição do crédito tributário. E a despeito disto, a decisão recorrida considerou como sendo ônus da prova centrado na órbita do autuado, face às arguições de uma série de inconsistências (faturamento anterior, soma de faturamento de matriz e filial, empresas diversas, possibilidade de uso de dados de outra empresa). E assim a conclusão foi que não houve a prova, mas mera negativa, pelo contribuinte, a teor do art. 143 do RPAF/99

Cabe pontuar, em acréscimo, que o documento que teria – porque não tem - força probatória, constante às fls. 44/49, denominado como Boletim para Fiscalização Operação Tesouro sequer está assinado, mas apócrifo, o que resulta, por certo, na perda de qualquer efeito jurídico probante que o Fisco pretendesse valer-se para sustentar a acusação de prática de atos fraudulentos, pelo contribuinte.

Sem reboço de dúvida, portanto, que não houve a preservação dos princípios constitucionais mais elementares que dão conformação ao devido processo legal. E não é só! Importa ressaltar que o laudo pericial oriundo do Departamento de Polícia Técnica não foi elaborado antes da apreensão das aludidas máquinas, mas sim após a lavratura da autuação a subverter a ordem processual.

Ainda que despidendo seja, mas vale frisar que esta Relatora, apesar de votar pelo acolhimento da nulidade arguida, não chancela evasão fiscal – diversa que é da elisão -, como a aquisição de software para emissão de cupom não-fiscal a viabilizar a sonegação do tributo.

Mas a prova da acusação da sonegação fiscal – extreme de dúvida – tem de estar presente, sem o que cai no vazio, pois possível fosse proferir acusação fiscal sem a prova correlata o servidor público estaria legitimado a malferir a segurança jurídica.

A nulidade aqui extraída dos autos não se restringe à infração 2, como entendeu a d. Procuradoria, vez que atinge todo o auto infracional, a incluir a infração 1, esteada em meras declarações do contador como se tratasse de prova bastante de ilícito tributário.

Por derradeiro, é de destacar que a Lei nº 7.014/96 ao reger as tipificações das infrações e cominações das penalidades, não discrepa da Lei Magna, mas a ela alinha-se no sentido de que a infração sob a pecha de fraudulenta não pode ser imputada ao contribuinte, insegura e genericamente, como ocorreu a todas as luzes neste PAF, a fulminar na decretação de nulidade do lançamento de ofício em prol da justiça fiscal e, por conseguinte, da legalidade viga mestra que é do Estado Democrático de Direito.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **088299.0010/07-0**, lavrado contra **A PORTEIRA RESTAURANTE LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS