

PROCESSO	- A. I. Nº 088299.0009/07-1
RECORRENTE	- A PORTEIRA DO DIQUE RESTAURANTE LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0065-04/10
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 13/04/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0083-12/15

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. NÃO OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA, DO CONTRADITÓRIO, DA LEGALIDADE, DA TIPICIDADE CERRADA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem ser pautadas pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos que não observem os direitos à ampla defesa e ao contraditório ou louvados em suposições e metodologias de apuração pessoais. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário contra a Decisão contida no Acórdão 4ª JJF Nº 0065-04/10, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 27/12/2007 para exigir ICMS na cifra de R\$ 510.346,07, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação de descumprimento de obrigação principal mediante ação fraudulenta, consistente no uso de “software” destinado a desativar o equipamento emissor de cupom fiscal (ECF), possibilitando assim que vendas fossem computadas no banco de dados do contribuinte sem o correspondente envio ao comando de impressão de cupons.

Trata-se da “*Operação Tesouro*”, através da qual o banco de dados foi degravado, com o objetivo de obter o real faturamento do sujeito passivo.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 16/03/2010 (fls. 163 a 174), decidindo pela Procedência por unanimidade, nos termos a seguir transcritos.

*“O autuado na defesa apresentada argumentou que parte do crédito tributário ora exigido, relativo ao período de 01/01/02 a 28/12/02 foi atingido pela decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN.*

*O art. 173, I CTN prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; já o art. 150, § 4º, prevê como marco a data do fato gerador.*

*O art. 150, § 4º do CTN, estabelece que:*

...  
*§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*O art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:*

*Art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos relativos ao exercício de 2002, cujos fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/02 a 31/12/02 só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/08. Portanto, fica rejeitado a pretensão do recorrente por não ter se operado a decadência de parte do crédito tributário como alegado.

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 degravação 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. 42, 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 foi executada pela Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública, conforme documento juntado à fl. 32.

Por sua vez, após a degravação dos valores apurados nos HDs apreendidos, a fiscalização elaborou demonstrativos que foram gravados no CD juntado à fl. 44, cuja cópia foi fornecida ao autuado, conforme recibo passado à fl. 45. Logo, sendo o recorrente detentor dos arquivos existentes no seu 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 do 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 conforme Laudo Pericial elaborado pelo Instituto de Criminalística Afrânia Peixoto. Estes dados foram consolidados e gravados num CD cuja cópia foi entregue ao estabelecimento autuado. Os dados registrados no HDs demonstram que o autuado declarou um valor do seu faturamento, sendo que o programa aplicativo registrou determinadas operações de vendas, sem que fossem enviadas 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. Quanto ao argumento de que a resposta contida no Laudo Pericial demonstra que o software foi instalado em momento anterior ao período englobado pela fiscalização, entendo que se trata de mérito da questão o que será apreciado no momento próprio.

Observo 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 recorrente 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 Policial Civil e da Secretaria da Fazenda. Tendo sido constatado que o software utilizado pelo recorrente, 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 feito 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.

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 impostos relativos aos exercícios de 2002 a 2007, só houve regulamentação do Programa Aplicativo após a edição da Port. 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 Dec. 7.295/98. A partir de 2003 passou a vigorar com a redação dada pelo Dec. 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 equipamento 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 deveria 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 o credenciado que contribuíssem para o uso indevido de ECF, inclusive da aplicação do arbitramento à base de cálculo do imposto devido, se comprovado o seu uso irregular.

A partir da edição do Dec. 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 deficiente, já existia toda uma regulamentação quanto ao uso de ECF, inclusive dispondo sobre usos de aplicativos com restrição de programas previamente cadastrados na SEFAZ que atendessem 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 feito 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 os HDs analisados pertencem ao estabelecimento autuado. Verifico que conforme Auto de Exibição e Apreensão juntado à fl. 32, mediante autorização judicial a Delegacia

de Crimes Contra o Patrimônio fez apreensão de um gabinete de microcomputador tipo torre número de série 0857951 incluindo conversor paralelo marca Colibri e duas impressoras fiscais.

Por sua vez, o Laudo do Exame Pericial/ICAP Nº 2007 026562 01, cuja cópia foi acostada às fls. 122/135 identifica à fl. 22 ter sido periciado a CPU do aludido computador pertencente 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 inscrito no SimBahia e 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. 10 a 15, cujas cópias foram fornecidas mediante recibo ao estabelecimento autuado.

Relativamente ao pedido de que seja refeito 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 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 acolhida, 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. 45 e 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 nº 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 prevista 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 a situação presente, motivo pelo qual não pode ser acatado. Conforme apreciado anteriormente o imposto exigido decorre de levantamento fiscal no qual foi apurado diferença entre os valores registrados no ECF 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.

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. 32 indica o local do estabelecimento autuado; Versão em uso do Colibri: item 7 do Laudo (fl. 124) indica versão com variação de 3.1 a 3.6 e no item 8 "... não indica a sua versão, necessitando do seu respectivo hardlock para exibir sua real versão"; Aplicativos homologados: já apreciado: Arquivos existente: indicado no Laudo (fl. 128) modo fiscal, (fl. 130) 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 CD à fl. 44, cópia do HD cuja cópia foi entregue ao autuado à fl. 45, mediante certificação digital.

Por fim com relação ao argumento defensivo de que em resposta ao quesito 9 do Laudo Pericial, o perito teria afirmado que o software encontrado foi instalado em 09/02/07, não pode ser acatada pelos seguintes motivos.

1. Conforme respostas 7 e 8 do citado Laudo foram encontrados nos equipamentos o aplicativo software Colibri com versões que variavam da 3.10; 3.20; 3.30; 3.40; 3.50 e 3.60.
2. Já a questão 9 foi formulada "em que data foi instalado o software encontrado no equipamento questionado, bem como suas eventuais alterações" e a resposta em 09/02/07.
3. No item considerações (fls. 103/105) os peritos informaram que foram encontrados arquivos F.BAT e NF.BAT e passaram a descrever sua aplicação, conforme transcrevo abaixo:

Em ambos os arquivos de lote, F.BAT e NF.BAT, pode-se ver que os arquivos de nome BRSIMFIS.DBF, BRSIMFIS.IDX, BRNAOFIS.DBE e BRNAOFIS.IDX, são copiados e renomeados, sobrescrevendo respectivamente os arquivos de nome BRIMPREL.DBF e BRIMPREL.IDX, sendo que F.BAT copia o BRSIMFIS e NF.BAT copia o BRNAOFIS. Após a cópia dos arquivos o arquivo de lote pede para o usuário digitar a palavra COLIBRI e teclar ENTER para executar o SISTEMA COLIBRI 3.4. Vale ressaltar que o arquivo BRIMPREL.DBF guarda a configuração do sistema para impressão. Quando se analisa o conteúdo de BRSIMFIS.DBF e BRNAOFIS.DBF, os peritos vêem que estes arquivos contêm configurações da impressora para o modo fiscal e para o modo não fiscal, respectivamente. Como as impressoras fiscais são conectadas a porta seria COM1 do computador e as impressoras não fiscais são conectadas a porta paralela LPT1, fica evidente que os arquivos F.BAT e NF.BAT copiam o arquivo de configuração de impressão do sistema presente nos arquivos BRSIMFIS.DBF e BRNAOFIS.DBF respectivamente, renomeando-os para BRIMPREL.DBF, de forma a permitir que o usuário opere o SISTEMA COLIBRI em modo fiscal ou em modo não fiscal, a sua escolha.

Em seguida informou o conteúdo dos arquivos BRSIMMFIS.DBF e BRNAOFIS.DBF recuperados e impressos, assim como a característica de cada arquivo extraído do HD.

4. Nas fls. 110/113 foram indicados os nomes dos arquivos e diversas características, entre elas as datas das últimas modificações: BRVENDAS.DBF em 08/02/07; BRNAOFIS.DBF em 09/11/06; BRSIMFIS.DBF em 09/11/06; F.BAT em 20/11/03; NFBAT em 20/11/03; BRVENDAS.DBF em 07/02/07; WFOXUSER.WYS em 02/09/07; COLIBRI.EXE em 22/08/03 e BRVENDAS.DBF em 30/09/07.

Pelo exposto, a questão formulada foi quanto à data em que foi instalado o software e das eventuais alterações. Neste contexto a resposta indicativa de 09/02/07 logicamente refere-se às últimas alterações, visto que no Laudo Pericial foi indicado que diversos arquivos sofreram modificações desde o exercício de 2003 o que vai de encontro ao entendimento contido no argumento defensivo de que o software tivesse sido instalado em 09/02/07.

Além do mais, confrontando os demonstrativos de apuração do imposto juntado pelos autuantes às fls. 10/15 com os dados recuperados do HD (COLIBRI DOS) às fls. 133/135, constato que no período de janeiro/02 a agosto/03 foram apuradas diferenças pouco significativas entre os valores IDENTIFICADOS NO ARQUIVO COPIADO DO HDs e das VENDAS OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO. Em 22/08/03 foi identificada a última modificação no arquivo COLIBRI.EXE (fl. 135) e a partir do mês seguinte (setembro/03) o relatório identifica diferenças relevantes, inclusive com declínio de receitas oferecidas à tributação (agosto: R\$109.494,67; setembro: R\$78.717,80; outubro: R\$78.570,44; novembro: R\$80.873,96 e dezembro: R\$ 58.705,00). Esta análise reforça minha convicção de que o Laudo Pericial constitui um documento seguro para comprovação do cometimento da infração apontada pela fiscalização. Por isso, não acato o argumento da defesa de que o software foi instalado em 09/02/07 e sim de que esta data é de uma eventual alteração do software

anteriormente instalado.

Por tudo que foi exposto, a seqüência dos fatos ocorridos denota que:

1. Identificado indícios de sonegação fiscal mediante utilização de programas aplicativos, a administração fazendária solicitou autorização judicial para apreensão de equipamentos;
2. Apreendido os computadores, perícia dos HDs identificaram 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, tendo sido exigido imposto sobre a diferença entre a receita registrada no ECF e a que foi oferecida à tributação.
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 suficiente de que foram efetuadas operações de vendas que não foram oferecidas à tributação e está correta a base de cálculo apontada na autuação.

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

Inconformada, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999, a sociedade empresária interpõe Recurso Voluntário às fls. 189 a 236, no qual inicia sintetizando as ocorrências e mostrando-se inconformada contra o suposto fato de a degravação ter sido efetuada sem a presença de algum preposto seu.

Alega que a simples existência de números divergentes no banco de dados, tomando-se equivocadamente e sem autorização legal um indício de fraude como se fosse fraude consumada, não é prova inequívoca de sonegação tributária.

Em seguida, sustenta que em operações semelhantes, realizadas em outras pessoas jurídicas, foram constatados diversos equívocos cometidos pelo fisco, como soma de faturamento entre matriz e filial, receitas advindas de datas anteriores ao início das atividades etc.

Em preliminar de nulidade, assinala que não foi apresentada tempestivamente a competente prova técnica da acusação, qual seja, laudo elaborado por órgão competente. Somente no final da fase de instrução, às fls. 121 a 135, antes da Decisão recorrida, é que tal elemento foi juntado ao processo.

Em momento algum o citado laudo demonstra “*arquitetura de fraude*”, como foi descrita no Relatório da INFIP (Inspetoria Fiscal de Investigação e Pesquisa), mas apenas esclarece as características dos computadores apreendidos, razão por que empreendeu quesitação aos peritos responsáveis (fls. 194/195), equivocadamente indeferida pela JJF (Junta de Julgamento Fiscal).

Por isso, requer a nulidade da Decisão de primeiro grau e a conversão do feito em diligência, para que os técnicos possam responder as mencionadas perguntas.

Outra situação que, a seu ver, inquina o Acórdão originário de nulidade, é a resposta ao quesito 09, transcrita à fl. 197, a qual informa que o programa e suas eventuais alterações foram instalados no dia 09/02/2007, data que, no seu entendimento, é da instalação, e não da última modificação. Disso resulta nulidade por insegurança da acusação, pois o lançamento de ofício contempla fatos ocorridos entre janeiro de 2002 e janeiro de 2007 (anteriores).

A primeira instância teria cometido erro ao supor que (o recorrente) estava de posse do HD periódico, quando na verdade o que recebeu foi uma cópia do mesmo com dados corrompidos, vício procedural que lhe coloca em uma situação de ter que produzir prova negativa (de que não usou o programa “*colibri*” com o objetivo de fraude).

A acusação estaria fundamentada em presunção não autorizada na Lei 7.014/1996, uma vez que os levantamentos de auditoria devem tomar como fonte os livros e documentos contábeis e fiscais,

ou seja, dados oficiais produzidos com o específico fim de informar as atividades empresariais. Divergências entre a escrita e as informações constantes dos seus computadores, embora configurem indícios, não dão ensejo à conclusão a que chegou a fiscalização.

Prossegue indicando outro motivo de nulidade: o fato de que estava inscrito no SIMBAHIA à época das ocorrências e de o tributo ter sido calculado com base no regime normal de apuração. A autoridade competente para o desenquadramento a que se refere o art. 15, V da Lei nº 7.357/1998 é o inspetor fazendário (Alteração 15 do RICMS/1997, através do Decreto nº 7.729/1999, que estabeleceu a redação do art. 408-L).

Quanto à multa, assegura que não foi corretamente proposta, pois, uma vez que não restou comprovada a fraude, eventual omissão de receita apurada por intermédio de levantamento fiscal remete ao art. 42, III da Lei do ICMS/BA (multa de 70%).

Também não se conforma com a não aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, já que a auditoria não segregou as operações tributáveis das não tributáveis. Boa parte das suas vendas é originária da comercialização de mercadorias com fase de tributação encerrada.

No caso de rejeição da preliminar de nulidade, pede que o imposto seja calculado de acordo com as regras do SIMBAHIA.

No mérito, aduz que a questão em enfoque veio a ser regulada por meio da Portaria 53/2005, de 21/02/2005. Portanto, até tal data, não havia qualquer exigência de certificação por parte de autoridade certificadora. A Fundação Visconde de Cairu, que verifica a conformidade dos aplicativos, somente veio a ser credenciada por esta Secretaria após a publicação da referida Portaria.

Encerra reiterando o pedido de revisão e requerendo que o Auto de Infração seja julgado improcedente ou nulo.

No Parecer de fls. 241 a 243, a Procuradoria do Estado, através da PGE/PROFIS, assinala que os equipamentos foram apreendidos por força de ordem judicial requerida pelo Ministério Público Estadual, com a degravação realizada pela Polícia Técnica.

Rechaça todas as teses de nulidade, inclusive em razão da reabertura do prazo para defesa quando foi trazida ao processo a prova fundamental da autuação, como se verifica na intimação de fl. 137, o que possibilitou que o recorrente se manifestasse sobre a mesma (fls. 140 a 145).

O fato de o sujeito passivo estar inscrito no SIMBAHIA à época das ocorrências não é motivo para que se apure o valor devido com base nesse Regime, uma vez que foi constatada ação fraudulenta. O art. 15, V da Lei nº 7.357/1998 autoriza a adoção da metodologia normal, sem necessidade de desenquadramento prévio.

Em relação à proporcionalidade, não é possível atestar quais foram as operações omitidas.

Assim, opina pelo Não Provimento do Recurso.

A 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) converteu o feito em diligência à fl. 247, para que a ASTEC/CONSEF explicasse como foi apurado o imposto, sobretudo informando se houve demonstração analítica, assim como cotejo dos dados extraídos dos computadores com a escrita ou com informações cedidas por administradoras de cartões.

No Parecer 180/2011, de fls. 250/251, da ASTEC/CONSEF, elaborado pelo auditor Francisco Atanálio de Santana, restou assinalado que não ocorreu demonstração analítica dos valores considerados pelos fiscais como referentes às operações não oferecidas à tributação. Também não foi constatado que os montantes lançados nos demonstrativos fiscais, às fls. 10 a 15, efetivamente, se referem a fatos geradores que não foram oferecidos à tributação pelo sujeito passivo.

A PGE/PROFIS, à fl. 254, solicitou que os autos fossem enviados ao autuante e ao autuado, com vistas a salvaguardar o contraditório e a ampla defesa, o que foi feito à fl. 257.

Às fls. 265 a 270, o recorrente reitera as alegações de nulidade, falibilidade e insegurança das quantias lançadas, agora reconhecidas por autoridade desta própria Secretaria da Fazenda.

Os auditores autuantes, à fl. 273, requerendo a procedência, assinalam que as vendas foram extraídas de arquivos apreendidos no computador do recorrente e que as mesmas foram confrontadas com as operações ofertadas à tributação, consoante demonstrativos elaborados pelo próprio contador (fls. 16 a 21), os quais contém valores coincidentes com as DME de fls. 22 a 31.

À fl. 276, a PGE/PROFIS ratifica o Parecer anterior. Entretanto, na sessão de julgamento a Dra. Maria Helena de Mendonça Cruz retificou o opinativo exarado pela PGE/PROFIS, e manifestou posicionamento no sentido de acatar a preliminar de nulidade em razão da insegurança na determinação da base de cálculo do presente lançamento.

## VOTO

Estatui o art. 5º, LV, CF/1988 que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes.

O lançamento tributário de ofício, como ato administrativo que é, deve ser efetuado nos estritos limites da Lei, não existindo margens legítimas para atuação discricionária da autoridade pública. Nesse passo, é necessário que estejam presentes os seus requisitos e pressupostos (de existência e de validade), como sujeito (competência), finalidade, motivo, objeto, causa e forma (procedimento válido).

Requisitos procedimentais são pressupostos de validade da atuação do Poder Público, etapas que devem, por imposição normativa, preceder a um determinado ou a determinados atos administrativos. Não observados tais pressupostos, a atividade estatal, fiscal ou não, não pode e não deve ser legitimada.

Na situação em comento, em observância aos preceptivos acima citados (art. 2º, RPAF/99 c/c art. 5º, LV, CF), inclusive por se tratar de uma sucessão de atos coercitivos, tendentes a atingir o direito de propriedade, mais do que nunca devem ser rigorosamente observados os requisitos procedimentais (pressupostos de validade), de modo a restarem intocados os direitos à ampla defesa e ao contraditório do acusado.

Muito bem, dispõe o art. 28, § 4º, II, RPAF/1999, que 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 própria Assessoria Técnica deste Conselho atestou que isso não ocorreu, de acordo com o relato acima, cujo trecho deixo abaixo transcrito.

*A 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) converteu o feito em diligência à fl. 247, para que a ASTEC/CONSEF explicasse como foi apurado o imposto, sobretudo informando se houve demonstração analítica, assim como coleta dos dados extraídos dos computadores com a escrita ou com informações cedidas por administradoras de cartões.*

*No Parecer 180/2011, de fls. 250/251, da ASTEC/CONSEF, elaborado pelo auditor Francisco Atanásio de Santana, restou assinalado que não ocorreu demonstração analítica dos valores considerados pelos fiscais como referentes às operações não oferecidas à tributação. Também não foi constatado que os montantes lançados nos demonstrativos fiscais, às fls. 10 a 15, efetivamente, se referem a fatos geradores que não foram oferecidos à tributação pelo sujeito passivo.*

Além disso, as autoridades fiscais, à fl. 01, em inobservância ao direito de defesa, dispuseram expressamente que os documentos utilizados nos procedimentos de fiscalização, inclusive aqueles em meio magnético, estão acostados ao processo, cujas cópias “serão fornecidas” [no futuro] ao contribuinte.

Tal vício de procedimento (entrega posterior de documentos) seria sanável, pois o prazo de impugnação foi reaberto quando foi trazida ao processo a prova fundamental da autuação,

conforme assinalou a Procuradoria. Entretanto, ainda há outras considerações a serem analisadas. Embora seja Lei com eficácia no âmbito da União, em uma interpretação sistemática das normas que regem a matéria em enfoque, cabe transcrever o que dispõe o art. 36 da Lei Federal nº 9.430/1996.

*Art. 36. A autoridade fiscal encarregada de diligência ou fiscalização poderá 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.*

*Parágrafo único. 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.*

No momento da apreensão dos equipamentos, com seus respectivos arquivos e informações, para garantir a legitimidade das informações constantes do material apreendido, em obediência aos princípios do art. 2º, RPAF/1999, seria imprescindível a presença de um preposto do autuado, gerando-se assim uma chave eletrônica ou qualquer espécie de instrumento capaz de atestar a incolumidade das mesmas, o que não ocorreu no caso concreto.

Uma vez adotadas as mencionadas medidas (requisitos de validade), não restaria espaço para equívocos e dúvidas por eventuais alegações de modificações dos arquivos magnéticos, dos quais o recorrente disse ter recebido tão somente uma cópia corrompida.

Data vénia, a metodologia utilizada pela fiscalização não foi adequada, inclusive porque os requisitos legais não foram observados. A apreensão dos materiais que continham as informações tomadas por base para lançar o imposto se deu sem a chancela do sujeito passivo e as necessárias chaves não foram geradas no instante da apreensão ou do flagrante.

Igualmente, por imperativo lógico e legal, em razão dos mesmos motivos concernentes à apreensão, seria essencial a presença do contribuinte quando das degravações, o que também não ocorreu. Mais um equívoco no “iter” procedural, a demonstrar a inexistência de requisito de validade no encadeamento de atos administrativos sob julgamento.

Os documentos colacionados aos autos não comprovam a invulnerabilidade dos arquivos magnéticos apreendidos na ação fiscal e policial, sequer se os mesmos são os contidos nos computadores do recorrente. Esta situação traduz fragilidade procedural e agressão aos princípios jurídicos acima citados, bem como insegurança na determinação da infração e na constituição da base de cálculo (art. 18, II e IV, “a”, § 1º do RPAF/99), o que foi constatado pela ASTEC/CONSEF às fls. 250/251.

Não é possível atestar, de forma inequívoca, a legitimidade dos dados contidos nos arquivos. Repito: por não ter sido tomado o imprescindível procedimento de gerar as chaves no instante exato da apreensão, na presença de preposto do autuado, e por não ter o sujeito passivo presenciado as degravações.

Cabe ao Estado, na posição de quem acusa, comprovar que as informações pertencem ao recorrente, e isso só se faria adotando o procedimento correto, acima citado. Não se deve imputar ao acusado a responsabilidade de desconstituir uma prova que sequer foi trazida de forma pertinente ao processo (prova negativa). É importante deixar sublinhado que não se está a tratar de presunção, na qual o ônus de desconstituir o direito estatal resta invertido.

Hugo de Brito Machado Segundo, em sua obra “*Processo Tributário*” (2009:152), assevera que, “*nesses casos, o exame do conteúdo dos disquetes e discos rígidos somente pode ser feito se oferecida ao contribuinte, ou a pessoa por ele indicada, a oportunidade de presenciá-lo. Os disquetes e discos rígidos devem ser apreendidos e de alguma forma lacrados, com a posterior abertura do lacre e exame de seu conteúdo ocorrendo sob as vistas do contribuinte, a fim de evitar divergências quanto às informações correspondentes*”.

O número chave acima citado é uma espécie de lacre, pois qualquer intervenção no equipamento

ou nos arquivos o modifica.

Para Paulo de Barros Carvalho, “*as reproduções depois feitas dos dados contidos nos computadores e disquetes são passíveis de alterações, às vezes profundas e radicais, dando ensejo a deturpações irreparáveis e a montagens que consubstanciam modificações substanciais da realidade. É óbvio que a apreensão de mercadorias nessas condições, suscetíveis a manipulações de toda ordem, não outorgam veracidade às conclusões que deles venham a ser extraídas*” (A prova no processo administrativo tributário, Parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário número 34, SP: Dialética, julho de 1998, p. 113).

Ressalto, de forma contundente, que não se está a colocar em questionamento a idoneidade, a competência e a intenção de bem servir daqueles que trabalharam na Operação Tesouro, embora as ações perpetradas tenham maculado o processo de uma série de vícios insanáveis.

Com efeito, a existência de valores nos discos rígidos, manipulados por um programa sem dúvida alguma ilegal, não autoriza a utilização desses mesmos valores para constituir base de cálculo de ICMS.

O tipo do ilícito penal em tela está capitulado no art. 2º, V da Lei Federal nº 8.137/1990, mas não cabe a este Conselho de Fazenda decidir acerca da sua ocorrência.

No que se refere ao crédito tributário, só pode ser definitivamente constituído em conformidade com a legislação que o regula. Fatos geradores só adquirem tal qualidade quando da realização de todas as situações previstas e tipificadas na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem ser pautadas pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos que não observem os direitos à ampla defesa e ao contraditório ou louvados em suposições e metodologias de apuração pessoais.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para declarar NULO o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **088299.0009/07-1**, lavrado contra **A PORTEIRA DO DIQUE RESTAURANTE LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2015.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

MARIA HELENA MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS