

PROCESSO - A. I. Nº 118973.1814/07-3  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - DELLA PIAZZA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. (VOLARE)  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0224-03/15  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09/03/2016

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0009-11/16

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVO JULGAMENTO. Após diversas diligências realizadas para apuração do cálculo, sendo revisado o motivo que levou ao julgamento de nulidade do Auto de Infração, permaneceu outro argumento para afastamento parcial da exação que é a falta dos relatórios TEF para uma parte da autuação. Assim, deve ser cautelosamente confrontado o demonstrativo elaborado pela Fiscal revisora com o último demonstrativo do contribuinte erigido em resposta a diligência solicitada, para que seja encontrado o real valor do débito tributário a ser exigido. Retorna-se os autos à Primeira Instância para novo julgamento no sentido de fazer a devida correção dos aspectos formais da fiscalização, consoante os artigos 39 e 18 do RPAF/BA, restando configurado que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela referida 3ª Junta de Julgamento Fiscal com vistas ao reexame da Decisão proferida nos autos do presente PAF que julgou Nulo a exigência fiscal. O lançamento de ofício foi lavrado em 19/12/2007, para exigir ICMS no valor histórico de R\$234.599,19, em razão do suposto cometimento de 01 infração, a seguir transcrita:

***Infração 01:** omissão de saídas de mercadorias tributáveis, correspondente ao acumulado encontrado, por utilização de equipamento emissor de cupom fiscal – ECF em situação irregular, no período de fevereiro de 2002 a julho de 2007.*

Consta na descrição dos fatos:

*“Omissão de receita a partir do levantamento da receita total existente no HD (arquivo magnético) dos computadores da empresa apreendidos pela ocasião da Operação Tesouro, conforme Auto de Exibição e Apreensão do Departamento de Crimes Contra o Patrimônio – DCCP, apurado também através das máquinas de ECF – IF e ECF – NIF números 4708030661791 e 2499030125171, respectivamente, fraude detectada através da Inteligência Fiscal, onde mostrou no Programa Colibri uma arquitetura de fraude fiscal, constatando uma bifurcação entre os CPUS fiscal e não fiscal, utilização de software (aplicativos) diverso ao homologado pela SEFAZ. Todo o material foi resgatado através de um Mandado de Busca e Apreensão do Poder Judiciário, expedido pelo Exmo. Dr. Juiz de Direito”.*

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 3ª JJF, que decidiu pela Nulidade do Auto de Infração conforme o seguinte voto, *in verbis*:

#### VOTO

*O impugnante suscitou a decadência parcial em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 09/02/2002 a 09/07/2007. Disse que no momento em que o auto de infração ingressou no mundo jurídico (27/12/2007, data da efetiva notificação do contribuinte), já havia ocorrido a perda do direito do Fisco de rever*

*o lançamento por homologação, relativamente aos fatos geradores anteriores a 27/12/2007, em razão do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.*

*Analizando a preliminar de decadência suscitada pelo defendente, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto referente fatos ocorridos no exercício de 2002, o defendente fundamentou a sua alegação no § 4º do art. 150 do CTN, por se tratar de lançamento por homologação, em que a contagem do prazo decadencial começa da data do fato gerador.*

*Observe que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:*

**Art. 150** *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...

**§ 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.*

*No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2002 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2007. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 19/12/2007, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.*

*O presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, sob a acusação de que houve 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 em seu banco de dados sem o correspondente envio ao software básico do ECF do comando de impressão de cupom fiscal. Demonstrativos às fls. 31, 37, 47, 57, 65 e 92 do PAF.*

*De acordo com a descrição dos fatos, foram apreendidos computadores da empresa, por ocasião da “Operação Tesouro”, cujo banco de dados foi degradado, obtendo-se o faturamento real do contribuinte.*

*O autuado teve seus computadores apreendidos, conforme Auto de Exibição e Apreensão (fl. 18 do PAF), tendo sido extraídos os dados degradados dos HDs, e informado que os arquivos degradados foram extraídos do HD pertencente ao computador do autuado, conforme indicado no Laudo Pericial à fl. 490/505.*

*Observe que o período fiscalizado compreende os exercícios de 2002 a 2007, e a legislação estabelecia regras quanto à autorização para uso fiscal de ECF com capacidade de codificar e discriminar as mercadorias nos documentos emitidos, cujos modelos fossem aprovados pela Secretaria da Fazenda. Em 31/12/2002, foi acrescentado ao RICMS/BA o art. 824-D, estabelecendo:*

**Art. 824-D.** *O programa aplicativo utilizado para envio de comandos ao Software Básico do ECF deverá estar previamente cadastrado na SEFAZ e atender aos seguintes critérios:*

*I - comandar a impressão, no ECF, do registro referente à mercadoria ou à prestação de serviço 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;*

*II - não possuir função que faculte ao operador a não emissão do documento fiscal relativo aos registros realizados.*

*A Portaria 53/05 dispõe sobre normas e procedimentos relativos ao cadastro de Programa Aplicativo e do credenciamento de órgãos técnicos para análise do mesmo, estando previsto no seu art. 1º: “O Programa Aplicativo, desenvolvido para enviar comando ao software Básico de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), só poderá ser utilizado, para fins fiscais, após análise técnica realizada por órgão técnico credenciado e cadastramento na Secretaria da Fazenda”.*

*O art. 5º desta mesma Portaria prevê que antes da solicitação de cadastramento na SEFAZ, o Programa Aplicativo deverá ser submetido à análise técnica por órgão credenciado, que emitirá “Certificado de Conformidade de Programa Aplicativo à Legislação”.*

*Portanto, o contribuinte tinha obrigação de identificar e cadastrar o software utilizado e a empresa fornecedora do programa, ou seja, antes da exigência de certificação do programa já existia a obrigatoriedade de cadastrar o software.*

*Em relação ao Laudo Pericial, cuja cópia foi acostada aos autos (fls. 490 a 505), foi informado que foi*

*periciado microcomputador pertencente ao estabelecimento autuado, tendo sido previamente definida pela autoridade requisitante para o estabelecimento comercial investigado “Restaurante Volar – Canela”, sendo informadas no mencionado laudo as características do equipamento.*

*O autuante Thildo dos Santos Gama informou às fls. 180 a 190 dos autos que o HD foi degradado por peritos da Polícia Técnica do DPT, juntamente com técnicos da SEFAZ e os Auditores Fiscais, tendo sido emitido o mencionado Laudo Pericial, comprovando a veracidade, fidedignidade e autenticidade dos dados obtidos.*

*O débito exigido é decorrente da diferença entre os valores registrados no banco de dados constante do HD do computador apreendido no estabelecimento autuado, sem o correspondente envio ao software básico do ECF do comando de impressão fiscal, e em relação aos valores apurados nos equipamentos do autuado, mediante degravação do HD, foi considerado que constituem prova suficiente de que foram efetuadas operações de vendas sem o correspondente recolhimento do ICMS.*

*O defendente alegou que além de não existir autorização legal para a presunção de omissão de saídas, sequer há segurança de que o valor apurado seja efetivamente aquele contido no HD do contribuinte, porque a análise do material magnético ocorreu unilateralmente, sem a presença de qualquer representante legal ou procurador das empresas. Disse que não há nos autos uma única prova, por exemplo, de que os HDs de fato foram os daquela empresa autuada, inexistindo termo onde o contribuinte tenha assinado que a degravação do HD tenha sido feita na presença dele.*

*O autuado afirmou que diversas foram as falhas ocorridas na análise dos HDs, tais como, faturamento em período anterior ao início das atividades, soma dos faturamentos de matriz e filial. Requereu que a fiscalização fosse instada a provar que os dados utilizados para lavratura do lançamento fiscal são aqueles constantes no HD do estabelecimento autuado.*

*O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas. Neste caso, tendo sido apurada omissão de receita mediante levantamento das vendas efetuado nos computadores apreendidos, cabe à Fiscalização juntar a comprovação inequívoca da irregularidade apurada, permitindo ao autuado o exercício da ampla defesa e do contraditório.*

*Embora o processo administrativo fiscal não seja o meio processual adequado à discussão quanto aos procedimentos que resultaram na ação fiscal, deve ser analisada a alegação do defendente de que não presenciou a degravação dos HDs de seus computadores, e que não teve acesso em tempo hábil ao laudo pericial e, em decorrência de tais fatos, ficou caracterizado cerceamento de seu direito de defesa.*

*Observe que há nestes autos um vício jurídico que tenho o dever, como julgador, de analisar, pois diz respeito à legalidade do lançamento. A instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo são regidos por princípios como o da verdade, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal (art. 2º do RPAF/BA). Neste caso, é indispensável a demonstração pelo Fisco quanto ao critério adotado, a fonte e demais dados necessários ao entendimento e comprovação da acusação fiscal, bem como, a fundamentação legal. Tudo isso decorre dos princípios da legalidade e da verdade material.*

*Quando da apreensão dos equipamentos, bem como no momento de sua degravação, para garantir a fidedignidade e legitimidade dos dados constantes nos referidos equipamentos, em obediência aos princípios constantes no art. 2º do RPAF/BA, é imprescindível a presença de um representante ou preposto do autuado para atestar a veracidade desses dados. Sendo adotada a referida providência, não há como se levantar dúvidas sobre o conteúdo do que foi degradado.*

*No caso em exame, não é possível atestar, de forma inequívoca, que os dados constantes nos autos sejam exatamente aqueles constantes no equipamento apreendido, o que traduz fragilidade no procedimento que apurou os valores autuados, em desacordo com os princípios da verdade material e ampla defesa. Trata-se de vício insanável sem possibilidade de correção por meio de diligência fiscal.*

*Outro ponto que merece destaque é o fato de ter sido encaminhado o presente processo em diligência, solicitando que o autuante juntasse o Relatório Diário por Operações – TEF, sendo informado às fls. 534/535, que o relatório TEF dos exercícios de 2002 e 2003 não poderá se juntado aos autos porque não existe no banco de dados da SEFAZ, o que impossibilita fazer o confronto dos valores constantes no mencionado relatório com o resultado apurado no levantamento fiscal nos citados exercícios.*

*É nulo o procedimento fiscal que não atenda ao devido processo legal, ou seja, que não siga os ditames traçados pela legislação, e no presente processo ficou constatado prejuízo jurídico em que o autuado não contribuiu para a inobservância da lei. Não se trata aqui de “mera” formalidade, mas sim, aplicação do princípio da ampla defesa do contribuinte.*

*Decisões recentes neste Conselho são pela nulidade de procedimento dessa natureza. Cito como exemplo os Acórdãos CJF 0407-12/13 e CJF Nº 0083-12/15*

*O Auto de Infração relativo ao lançamento de tributo precisa embasar-se em provas concretas e, neste caso, o procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, por não ter sido seguido o*

*devido processo legal, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa. Ou seja, há incerteza quanto ao imposto lançado, por ausência de elementos para se determinar, com segurança, a infração.*

*Conforme estabelece o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator.*

*Logo, restando configurado, com base no mencionado artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração, impõe-se sua nulidade.*

*Face ao exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.*

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

## VOTO

Temos sob apreciação Recurso de Ofício interposto contra a Decisão da 3ª JJF que julgou Nulo o Auto de Infração em epígrafe.

Os dois argumentos que embasaram o julgamento de piso foram: **a)** a afronta ao princípio da ampla defesa pela falta de representante na hora da degravação das provas e informações que baseiam o presente lançamento e; **b)** a falta dos relatórios TEF's dos exercícios de 2002 a 2003 por não mais existir no banco de dados da SEFAZ.

Pois bem.

Este processo já passou por diversas depurações e inúmeras manifestações quanto a própria pertinência do lançamento tributário e seu *quantum debeatur*.

*Prima facie*, deve-se esclarecer que a competência desse Tribunal administrativo esta adstrita ao processo administrativo fiscal, não podendo transbordar os limites estabelecidos pela legislação tributária, em especial aqueles delineados no COTEB, no RPAF/BA e na Lei nº 7.014/96. Dessa feita, vejo que não é cabível a esse Colegiado apreciar a correção do procedimento de colheita e produção de prova no campo do direito penal, seja na fase de inquérito, seja na fase judicial.

Destarte, não tenho competência para me pronunciar sobre ausência de mandado de extração de conteúdo dos hardwares apreendidos e/ou a falta do representante legal do contribuinte no momento da extração dos dados. Tais insurgências devem ser levadas ao Poder Judiciário para que este órgão aprecie o possível desrespeito ao devido processo legal na seara penal.

Neste espeque, depreendo que cabe a mim, apurar, tão somente, a correção dos aspectos formais da fiscalização, consoante os artigos 39 e 18 do RPAF/BA.

Neste sentido, creio que estão absolutamente expostos nos documentos trazidos com o Auto de Infração, em especial o relatório intitulado “Operação Tesouro – Boletim para a Fiscalização” a metodologia adotada pela fiscalização para apuração da base de cálculo, bem como os cálculos matemáticos para apuração do demonstrativo de débito da presente infração.

Ademais, concluo que após diversas diligências para apuração da base de cálculo, foram analisados e expurgados todos os elementos fáticos e argumentos jurídicos pertinentes contestados durante o curso do processo pelo sujeito passivo, tais quais o equívoco no demonstrativo inicial com o cômputo das vendas realizadas pelas duas unidades da empresa (matriz e filial), e a exclusão das mercadorias isentas, não-tributáveis e sujeitas à substituição tributária.

Impende ressaltar que só está sendo revisado o motivo que levou ao julgamento de nulidade do Auto de Infração, permanecendo o outro argumento para afastamento parcial da exação que é a falta dos relatórios TEF para uma parte da autuação.

Outrossim, cogente mencionar que deve ser cautelosamente confrontado o demonstrativo elaborado pela Fiscal revisora (fls. 588 a 596) com o último demonstrativo do contribuinte (fls. 620 a 628) erigido em resposta a diligência de fl. 614, para que seja encontrado o real valor do débito tributário a ser exigido.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para anular a decisão de piso, com retorno dos autos para novo julgamento.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 118973.1814/07-3, lavrado contra **DELLA PIAZZA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. (VOLARE)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de fevereiro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS