

PROCESSO	- A. I. Nº 206956.0033/07-7
RECORRENTE	- GME COMÉRCIO DE BAR E RESTAURANTE LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0188-04/10
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 08/06/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0050-11/20

EMENTA: ICMS. EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF). UTILIZAÇÃO IRREGULAR DE SOFTWARE QUE PERMITE DESATIVAÇÃO DO ECF. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou comprovado que o débito exigido decorre da diferença entre os valores registrados em 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 os valores oferecidos à tributação. Rejeitadas às preliminares de nulidades suscitadas. Indeferidos os pedidos de revisão fiscal e diligência. Acolhida a alegação de proporcionalidade. Infração parcialmente elidida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 4ª JJF Nº 0188-04/10, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 26/12/2007, para exigir ICMS no valor histórico de R\$62.500,92, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

INFRAÇÃO 01 –02.11.02 – Descumpriu obrigação tributária principal se constatando ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente em lei. Consta ainda o seguinte “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 do cupom fiscal. Assim, foram apreendidos os computadores na Operação Tesouro, cujo banco de dados foi degravado, obtendo-se o faturamento real do contribuinte”. Multa proposta: 100% do valor do imposto, com base no art. 42, inciso IV, alínea “j” da Lei 7.014/96.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 08/07/2010 (fls. 559 a 572) e decidiu pela Procedência, em decisão não unânime. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

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. 19, 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. 20.

Por sua vez, após a degravação dos valores apurados nos HDs apreendidos, a fiscalização elaborou demonstrativos que foram gravados no CD juntado à fl. 203, cuja cópia foi fornecida ao autuado, conforme recibo passado à fl. 202. Logo, sendo o recorrente detentor dos arquivos existentes no seu HDs, tendo recebido cópia dos demonstrativos de vendas juntados às fls. 7 a 10, no qual foi exigido ICMS sobre a diferença entre a receita total identificada no HD e a deduzida 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 às 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 o que conduz à 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 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.

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 existem 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 expressamente 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 registradas 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 imposto relativo aos exercícios de 2004 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 2004.

Como o período fiscalizado comprehende os exercícios de 2004 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 estabeleceram regras quanto à autorização para uso fiscal de ECF com capacidade de codificar e discriminar a mercadoria no documento emitido, 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 devia 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:

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 a 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 defendant, 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 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 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 Apreensão juntado à fl. 20, mediante autorização judicial, a Delegacia de Crimes Contra o Patrimônio fez apreensão de cinco CPUs entre outros equipamentos, incluindo impressoras fiscais e não fiscais.

Por sua vez, o Laudo do Exame Pericial/ICAP Nº 2007 026607 01, cuja cópia foi acostada às fls. 466/484 identifica às fls. 467/468 terem sido periciados cinco computadores pertencentes ao estabelecimento autuado, com suas respectivas identificações (Networks, Chip Net e Phator Computadores).

Também, confrontando os valores contidos nos dados degravados dos HDs periciados do estabelecimento autuado a exemplo do mês de agosto/06, faço as seguintes constatações:

1) O relatório à fl. 264 indica faturamento no mês de R\$164.938,38 enquanto o livro de Registro de Saída de Mercadoria à fl. 138 indica faturamento total naquele mês de R\$63.480,20 que serviu de base de cálculo para apuração do ICMS devido;

2) As vendas coletadas no sistema Colibri no dia 01/08/06 foi de R\$1.618,14 conforme relatório à fl. 264 e valor idêntico no relatório resumo de venda dos garçons (fl. 266), entretanto o livro RSM à fl. 133 indica faturamento oferecido à tributação de R\$734,15 naquele mesmo dia. Já o livro Caixa na mesma data (fl. 265) indica resumo de vendas totalizando R\$1.618,14.

3) O relatório Colibri indicou faturamento no mês de agosto/06 de R\$152.904,60 enquanto as receitas oferecidas à tributação totalizaram R\$63.480,20 naquele mês, conforme demonstrativo à fl. 9.

4) O faturamento anual declarado ao Fisco em 2006 foi de R\$1.532.908,30 enquanto o oferecido à tributação totalizou R\$997.275,23 conforme demonstrativo à fl. 9.

Logo, os elementos contidos no processo provam que os dados que deram suporte à autuação são do computador do estabelecimento autuado, referendado por livros contábeis e não foi trazido ao processo qualquer elemento quanto à alegação de que não há prova de que os dados coletados no HD são do estabelecimento autuado, motivo pelo qual não acato tal alegação.

Quanto ao pedido de que fosse excluído o valor das gorjetas incluídas na base de cálculo, verifico que conforme disposto no art. 12, II da LC 87/96 considera-se ocorrido o fato gerador do imposto o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, e o art. 13, II do mesmo diploma legal estabelece que a base de cálculo do imposto na hipótese do art. 12, II é o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço.

A gorjeta corresponde ao valor pago pelo serviço, além do valor do fornecimento de alimentação e bebidas. Logo, sendo pago pelo cliente (contratante) integra a base de cálculo do ICMS, é o que determina o art. 54, I, "a" do RICMS/BA:

I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:

- a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação;

Mesmo assim, no caso em apreço, conforme relatório de venda/serviços coletado no sistema Colibri, a exemplo do dia 01/08/06 (fl. 266), naquele dia foi faturado valor total de R\$1.618,14 sendo que R\$147,36 correspondia a serviço e R\$1.494,60 ao valor da alimentação/bebidas. Este último valor foi o que foi transportado para o demonstrativo na coluna "C" à fl. 264 totalizando no mês base de cálculo de R\$152.904,60, valor este que foi transportado, também para a coluna "A" do demonstrativo à fl. 9 o qual foi comparado com o valor total mensal registrado no livro RSM.

Concluo que assiste razão aos autuantes, restando comprovado que o valor da gorjeta não integrou a base de cálculo do imposto ora exigido, o que poderá ser feito mediante renovação do procedimento fiscal, devidamente autorizado pela autoridade fazendária.

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 ora 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 no regime normal (Receita Bruta) foi aplicado porcentual de 5% sobre o valor omitido apurado que englobam todas as operações, no período de 01/01/04 a 31/05/06 e 4% a partir de 01/06/05 a 31/05/07 como determina a legislação do ICMS e correto o procedimento fiscal.

No que se refere ao pedido de revisão fiscal no sentido de excluir da base de cálculo o valor das mercadorias já antecipadas (bebidas alcoólicas, água mineral, refrigerantes, cigarros, sorvete) ou isentas (frutas, verduras, pescados) por exercer atividade de bar e restaurante e entender que "não gera débitos de ICMS para o estabelecimento" o que foi contestado pelos autuantes, verifico que:

I. Com relação às mercadorias isentas (frutas, verduras, pescados...), não cabe a sua exclusão da base de cálculo, tendo em vista que constituem insumos ou ingredientes utilizados no preparo dos produtos fornecidos, conforme disposto no art. 504, V, "c-I":

V - na receita bruta mensal não serão incluídos os valores:

- ...
- c) das operações não sujeitas ao imposto por isenção ou não-incidência, bem como das operações tributadas pelo regime de substituição tributária por antecipação, sendo que:

I - no caso de mercadorias cujo imposto tenha sido objeto de antecipação ou substituição tributária, não serão excluídos os valores daquelas que tenham sido utilizadas como insumos ou ingredientes no preparo dos produtos fornecidos;

II. Relativamente aos produtos sujeitos ao regime de antecipação do ICMS (bebidas alcoólicas, água mineral, refrigerantes, cigarros, sorvete), conforme dispositivo acima transscrito, há previsão de exclusão da base de cálculo na apuração do imposto no regime de Receita Bruta, o que vinha sendo feito pelo contribuinte como pode ser constatado no livro RSM (fls. 28/201). Entretanto, pela cópia do relatório de dados degravados do programa aplicativo instalado nos HDs dos computadores (sistema Colibri - fls.

266/397), foi identificado o montante de vendas diárias, especificando apenas os valores das “vendas” e “serviços”, sem identificar o tipo de alimentação comercializada.

Entendo que essa identificação só seria possível pela leitura da memória fiscal da Impressora Fiscal. Como o aplicativo irregular suprimia o envio de dados do ECF para comando da impressora fiscal, não é possível, mesmo que por meio de diligência identificar dentro do montante das receitas emitidas, aquelas que já tiveram o imposto pago por antecipação. Mesmo porque, no período fiscalizado existiam bebidas alcoólicas sujeitas e não sujeitas ao regime de antecipação do ICMS.

Pelo exposto, sendo o estabelecimento autuado detentor das informações pertinentes a receita omitida, caberia ao impugnante apresentar demonstrativo próprio que comprovasse o montante em cada operação relativo a mercadorias comercializadas que tiveram o imposto pago por antecipação (art. 123 do RPAF) e como isso não foi feito, deixo de acatar tal pedido.

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 operações de vendas não fossem registradas 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” da Lei nº 7.014/96 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 item “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.

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 Apreensão da DCCP às fls. 20/22 indica o local do estabelecimento autuado; Versão em uso do Colibri: item 7 do Laudo (fl. 471/472) indica versão 6.0.2.22 e 6.0.2.48 versões que variam de 3.0 a 3.6 no item 8 ... Indica que as versões instaladas possibilitam desativar o ECF; Item 11: Os arquivos de interesse pericial “foram coletados e gravados em um DVD que acompanha o Laudo”, cuja cópia do CD encontra-se à fl. 203, cópia do HD cuja cópia foi entregue ao autuado (fl. 202), 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 07/07/05, 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 foi “as datas de instalações dos softwares agrupadas por máquina (CPU), versão, diretório e respectiva data: Maq03 – 20/08/07; Maq04 – 18/06/07; Maq05 – 19/04/07; Maq01 – 04/08/05; 07/07/05 e 04/08/05.
3. No item considerações (fls. 520/522) 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 porte seria LCOM1 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. Os arquivos BRSIMFIS.DBF e BRNAOFIS.DBF só foram encontrados na Máquina 01, no mesmo diretório supramencionado – Equipe08Maq01Hd01/C/KBADOS/.

4. Nas fl. 519 foram indicadas na versão do sistema DOS, na Maq01 datas de instalações diversas do Diretório C:\Colibri: 04/08/05; 04/08/05; 07/07/05 e 04/08/05.

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 07/07/05 logicamente refere-se às ultimas alterações, visto que no Laudo Pericial foi indicado que diversos arquivos sofreram modificações desde a sua instalação o que vai de encontro ao entendimento contido no argumento defensivo de que o software tivesse sido instalado em 07/07/05.

Além do mais, confrontando os demonstrativos de apuração do imposto juntado pelos autuantes às fls. 7/10 com os dados recuperados do HD (COLIBRI DOS) às fls. 133/135, constato que no período de julho/04 a agosto/04 foram apuradas diferenças pouco significativas entre os valores IDENTIFICADOS NO ARQUIVO COPIADO DO HDs e das VENDAS OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO. A partir do mês seguinte (setembro/04) o relatório identifica diferenças relevantes, inclusive com declínio de receitas oferecidas à tributação (agosto: R\$108.337,41; setembro: R\$32.734,03; outubro: R\$36.907,84; novembro: R\$46.451,33 e dezembro: R\$96.949,69). Entretanto as receitas identificadas nos HDs apreendidos demonstram pequena oscilação no faturamento no período de julho a dezembro/04, respectivamente de R\$144.043,22; R\$122.145,40; R\$119.103,80; R\$128.565,20; R\$116.986,60; R\$149.038,90 e R\$149.038,90. O mesmo ocorre nos exercícios de 2005 e 2006, (fls. 8/9) o que 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 07/07/05 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. Apreendidos 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, porém corresponde às receitas detalhadas no livro Caixa do estabelecimento autuado.
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, apurados mediante degravação do HD, no conjunto das provas, fundamentam 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.

VOTO DISCORDANTE

No tocante aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, peço respeitosa vénia para divergir da decisão do ilustre presidente / relator.

Faço isso tão somente em obediência aos princípios do devido processo legal, da garantia à ampla defesa e do contraditório (art. 2º do RPAF/99), de acordo com a fundamentação tracejada linhas abaixo, destacando a inquestionável idoneidade e as boas intenções dos servidores públicos que intentaram as investigações, sem adentrar na análise da procedência do mérito da lide.

No momento da apreensão dos equipamentos, com seus respectivos arquivos, e das informações constantes dos mesmos, seria imprescindível a presença de um preposto do autuado, gerando-se, assim, uma chave ou código, semelhante àquela de fl. 212, cujo documento respectivo deveria ser entregue ao mencionado preposto, mediante recibo assinado pelo mesmo, impossibilitando eventuais modificações nos arquivos ou alegações de modificações.

Acontece que isso não ocorreu, a apreensão dos materiais que continham as informações tomadas por base

para lançar o imposto se deu sem a chancela do sujeito passivo. A chave foi gerada no dia 28/12/2007 (fl. 212), ausente qualquer representante do deficiente, dois dias após a lavratura do Auto de Infração, que, por sua vez, foi lavrado após a apreensão.

Os documentos colacionados aos autos não comprovam a invulnerabilidade dos arquivos magnéticos apreendidos na ação fiscal e policial. Tal situação traduz agressão aos princípios jurídicos acima citados, bem como insegurança na constituição da base de cálculo (art. 18 do RPAF/99), tendo-se em vista não ser possível atestar, de forma inequívoca, a veracidade dos dados contidos nos mesmos. Repito: por não ter sido tomado o adequado procedimento de gerar a chave no instante exato da apreensão e na presença de preposto do autuado.

Cabe ao Poder Público, o acusador, comprovar que os dados coletados pertencem ao autuado, e isso só se faria adotando o procedimento correto, acima citado, fato que não ocorreu. Não se deve imputar ao acusado a responsabilidade de desconstituir uma prova que sequer foi trazida de forma pertinente ao processo, pelo que discordo do ilustre presidente / relator, que não acatou as razões de defesa por não terem sido apresentadas provas pelo impugnante.

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 / arquivo 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).

Ante o exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 582 a 619, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preambularmente, à guisa de esclarecimento, faz um histórico dos fatos, desde a autuação até o julgamento do Auto de Infração, para delimitar, fielmente, os limites da discussão nos presentes autos.

Explica que o Auto de Infração ora impugnado é fruto da cognominada “Operação Tesouro”, ação conjunta realizada pela Secretaria da Fazenda, pelo Ministério Público do Estado da Bahia e pela Secretaria da Segurança Pública, visando a identificação de supostos envolvidos em omissão de saídas de mercadorias, por meio de utilização de um aplicativo fiscal que permitiria a venda sem a correspondente emissão do cupom fiscal comprobatório. Informa que a operação citada gerou grande repercussão pública local, até mesmo pelo seu ineditismo no Estado da Bahia e pelo modo invasivo de coleta das informações, fazendo-se valer de aparato policial poucas vezes visto neste Estado, inspirada certamente nas então recentes operações realizadas pela Polícia Federal.

Explica que a premissa básica que norteou a operação foi a seguinte: “todos os contribuintes que dispunham, de alguma forma, do software Colibri, em suas versões consideradas não-certificadas, foram tratados como possíveis sonegadores, pelo simples fato de que tais versões possibilitariam burla ao comando de impressão do cupom fiscal”. Eleita tal premissa e de posse dos computadores dos contribuintes “suspeitos”, apreendidos durante a operação, partiu-se para um perigoso raciocínio dedutivo segundo o qual os valores contidos nos HDs (Hard Disks), degravados sem a presença do responsável legal do contribuinte ou do seu procurador, refletiriam o valor real do faturamento, sendo utilizado, portanto, como única base para encontrar a omissão de saídas. Neste contexto, diante da forte comoção pública e do clamor midiático, explica que foram lavrados, em tempo recorde, dezenas de Autos de Infração, todos lastreados - vale repetir – unicamente nos números obtidos nos HDs, como se isso refletisse prova absoluta de omissão de receitas. Ou seja, o simples fato de existir um número divergente em um computador

“suspeito” passou a ser prova inequívoca de sonegação, valendo lembrar que a apuração destes valores sequer foi acompanhada pelo contribuinte.

Afirma que foi este o maior erro que incorreu a operação tesouro, pois ninguém duvida da boa-fé dos agentes fiscais ao investigarem uma suspeita de omissão de receita, tampouco acredita que houve algum tipo de perseguição pública. O problema, frisa, é que um indício de fraude passou a ser tratado como fraude consumada, sem que o contribuinte pudesse exercer o seu direito à ampla defesa e sem que fossem realizados os mais elementares roteiros de fiscalização. Afirma que todos os lançamentos fiscais, em suma, estão baseados em uma presunção, pois um número obtido em um HD, por si só, não prova qualquer faturamento. E o pior: além de não existir autorização legal para esta “presunção”, sequer há segurança de que este valor seja efetivamente aquele contido no HD do contribuinte, pois a análise do material magnético ocorreu unilateralmente, sem a presença de qualquer representante legal ou procurador das empresas. Apenas para que se tenha uma ideia, foram inúmeras as falhas encontradas pelos contribuintes ao se depararem com os Autos de Infração contra si lavrados, tais como “faturamento” em período anterior ao início das atividades, soma dos faturamentos de matriz e filial, que estavam contidos no mesmo computador, empresas diversas com o mesmo faturamento, além de valores incompreensíveis.

Nesse sentido, a recorrente assegura possuir absoluta convicção de que a acusação de omissão de receita é resultado de falha ocorrida na análise do seu HD, conforme tenta comprovar no curso deste processo administrativo fiscal, uma vez que assegura jamais ter utilizado o aplicativo fiscal Colibri para a prática de ilícito fiscal. Não bastasse isso, afirma que outros equívocos maculam o lançamento fiscal, a exemplo de erro na aplicação de alíquota. Ocorre que, apesar de todas as falhas que maculam o lançamento, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal, sem deferir qualquer das diligências solicitadas pela recorrente, em decisão não unânime, entendeu por bem julgar Procedente o Auto de Infração, na forma do Acórdão JJF nº 0188-04/10. Alega que tal decisão não espelha a melhor interpretação da legislação tributária estadual, além de claramente cercear o direito de defesa da recorrente, pois analisou os fatos baseada exclusivamente nas provas produzidas pela acusação, sem se dignar de produzir as provas solicitadas pela defesa.

Preliminarmente, alega nulidade do acórdão recorrido. Alega que a leitura do processo administrativo fiscal até a decisão de primeiro grau causa-lhe inquietação e irresignação. A começar, porque toda a acusação fiscal está lastreada na chamada “arquitetura da fraude”, ou seja, uma rede de computadores interligada em rede que, rodando um aplicativo fiscal não-homologado, possibilitaria a realização de uma venda sem a emissão do correlato cupom fiscal. Trata-se, portanto, de uma acusação de cunho técnico, específica, que está materializada no corpo do Auto de Infração e ratificada no Relatório da INFIP. Argumenta, todavia, que a prova técnica de tal acusação não foi carreada juntamente com o lançamento de ofício. Em outras palavras: se a recorrente está sendo acusada de fraudar o Fisco por meio de um equipamento eletrônico, falta, ao processo, a prova básica e necessária que deveria acompanhar o Auto de Infração que é o laudo técnico elaborado por autoridade competente.

Afirma que o tal laudo técnico que ampararia a acusação de fraude (que vem sendo repetida desde o início como um fato incontestável) somente foi carreado aos autos no final da etapa de instrução, às fls. 510/528, sendo a última peça que forma o processo antes da decisão de primeiro grau. Diz ser realmente estranho e ilógico que a peça que embasaria a cobrança seja juntada por último no processo, após a acusação de fraude formulada pelo Auditor. Questiona: como o Auditor poderia concluir pela fraude antes mesmo de ter sido apresentado o laudo técnico que supostamente ampararia tal conclusão?

Alega, ainda, que, ao se ler o laudo técnico, constata-se que, em momento algum, ele traz a prova da existência, no estabelecimento da recorrente, de uma “arquitetura da fraude”, tal qual descrita no Relatório do INFIP. Em verdade, o laudo técnico, respondendo apenas às questões da SEFAZ, simplesmente esclarece acerca das características dos computadores apreendidos no estabelecimento da empresa e dos programas que estavam instalados no HD, os quais, em tese,

poderiam estar em uso no momento da apreensão. Diz-se “em tese” porque a simples existência de um programa instalado no computador não significa que ele esteja em uso ou ativo. Com efeito, especificamente em relação ao programa Colibri, é preciso que exista um hardlock (cadeado eletrônico) instalado no computador para que ele funcione. Ex: o computador possui três versões do Colibri em seu HD, A, B e C. Não significa que estas três versões estejam ativas no mesmo momento. Somente se saberá qual a versão ativa ao se analisar o hardlock em uso, pois cada versão possui um hardlock específico e correlato. Mas o próprio laudo técnico é claro ao afirmar que não analisou qualquer hardlock, não podendo atestar qual a versão em uso no momento da apreensão. Explica que foi para elucidar tais controvérsias que, após ter ciência do laudo pericial, empreendeu quesitação aos ilustres peritos que lavraram o laudo de fls. 510/528, visando que eles esclarecessem a tal arquitetura da fraude, dentre outras questões.

Explica que elaborou as seguintes questões para serem respondidas pelos peritos: “a) Qual o local de uso dos computadores denominados “Maq01/02/03/04/05” quando foram confiscados? b) Qual a real versão em uso do Colibri e em qual equipamento o mesmo estava efetivamente funcionando? c) Qual a versão existente/gravada no hardlock, nº de série e em qual computador o mesmo estava conectado? d) Qual a data mais antiga e mais atual contida no banco de dados relativo às vendas do contribuinte e em qual computador foi encontrada?

Explica que, anexo ao Auto de Infração, foi entregue um dossiê elaborado pela INFIP, no qual se descreveu detalhadamente o que se denominou “arquitetura da fraude”. Neste contexto, questiona-se: 1) Foi identificada a referida arquitetura da fraude no estabelecimento da autuada? 2) Em caso positivo, descrever detalhadamente como estava montada a tal arquitetura da fraude. 3) Foi encontrado o “chaveador” referido no dossiê da “arquitetura da fraude”? f) Como se chegou aos valores mensais de faturamento? Neste caso, fornecer a memória completa. g) Quais eram os aplicativos fiscais homologados pela Sefaz antes da edição da Portaria nº 53/2005, de 20.01.2005? h) Quando da degravação dos HD’s havia algum preposto da autuada presente?

Informa que a 4ª JJF indeferiu os quesitos formulados aos ilustres Peritos. Critica a decisão citada, pois entende que, a despeito da convicção pessoal do Relator, ele não tem aptidão técnica para responder às questões. Prova maior disso é que ele se equivoca ao responder quais as versões em uso do aplicativo fiscal (fls. 471-472), citando as versões instaladas no computador, sem notar que versão instalada não significa versão em uso. Assegura que apenas a análise do hardlock poderia fornecer tal dado, como afirmam os próprios peritos. Além do mais, o Relator não dedicou uma única linha para “responder” as questões sobre a arquitetura da fraude.

Defende que o deferimento da prova pericial é uma obrigação legal e constitucional do órgão julgador, por força dos princípios da ampla defesa e do contraditório, uma vez que a SEFAZ já teve a oportunidade de apresentar quesitos ao Departamento de Polícia Técnica. Ora, se a acusação teve a oportunidade de quesitar, a defesa deve ter a mesma oportunidade, sob pena de nulidade do processo por cerceamento de defesa.

Por todo o exposto, a recorrente requer a declaração de nulidade do acórdão recorrido e a consequente conversão do PAF em diligência, para que os peritos respondam as questões suscitadas pelo contribuinte.

Alega também nulidade do lançamento sob o fundamento de que o Laudo Pericial carreado aos autos comprova a nulidade absoluta de parte do lançamento de ofício ora em discussão. Explica que o ponto que passou desapercebido na primeira instância, mas que tem total importância para o deslinde do processo encontra-se no Quesito 09, assim redigido (fls. 517/519): “9) QUESITO: “Em que data foi instalado o software encontrado no equipamento questionado, bem como suas eventuais alterações? RESP.: Em 07/07/2005”.

Conclui, portanto, que o tal aplicativo fiscal “ensejador” da fraude, cujo banco de dados foi utilizado para compor a base de cálculo do Auto de Infração, somente foi instalado em julho de 2005 no computador apreendido, segundo o próprio Laudo Pericial. Ocorre que o Auto de Infração exige uma suposta omissão de receita do período de julho de 2004 a maio de 2007. Então, surge a

seguinte pergunta: como um aplicativo fiscal instalado em 07/07/2005 pode justificar uma omissão de receita do período de julho de 2004 a junho de 2005, que representa cerca de 35% do valor cobrado no Auto de Infração? Simplesmente não há como.

Argumenta que, desde logo, o Laudo Pericial demonstra que não há qualquer segurança na acusação fiscal, em especial no período de julho de 2004 a junho de 2005, pois o aplicativo fiscal que supostamente permitiria a venda sem a emissão do cupom fiscal somente foi instalado após transcorrido parte do período em que estão sendo imputadas as pretensas omissões de receita. Afirma querer saber de onde foi degravado o faturamento do período de julho de 2004 a junho de 2005, se o aplicativo fiscal somente foi instalado em julho de 2005, segundo a Polícia Técnica. Há, portanto, uma verdadeira incongruência entre a degravação empreendida pela SEFAZ e as conclusões obtidas pelo Departamento de Polícia Técnica.

Diante do exposto, conclui que a acusação de omissão de receita por meio de aplicativo fiscal não homologado é absolutamente incongruente segundo o próprio Laudo Pericial, de modo que o Auto de Infração deve ser julgado nulo, por insegurança da acusação, em especial no que se refere ao período de julho de 2004 a junho de 2005.

Alega, ainda, nulidade da ação fiscal por cerceamento do direito de defesa, pois alega ter demonstrado que a ação fiscal feriu completamente o seu direito de defesa, uma vez que não há, nos autos do processo, uma única prova, por exemplo, de que os HDs de fato foram os daquela empresa autuada (não há “espelho” do HD; não há termo onde o contribuinte tenha assinado que a “degravação” do HD tenha sido feita na presença dele; ou seja, não há a mínima segurança na forma em que foi conduzida a ação fiscal).

Sobre a matéria, explica que o fundamento básico eleito pelo Acórdão recorrido foi o de que “mesmo que não tenha presenciado a degravação do HDs, o recorrente sendo detentor dos mesmos, poderia juntar provas quanto às possíveis divergências de valores apontados pela fiscalização e registrado no programa aplicativo implantado em seus computadores”. Alega que o primeiro erro que incorre a decisão é afirmar que a recorrente está de posse do HD periciado, mal sabendo, a 4ª JJF, que o mesmo permanece em poder da Autoridade Policial, tendo sido entregue à recorrente apenas uma “cópia” do tal HD. Ocorre que praticamente todos os investigados na Operação Tesouro estão tendo problemas em ler as tais cópias, em virtude de dados corrompidos. Por outro lado, informa que a Delegacia vem demorando inexplicavelmente na resposta à requisição de nova cópia do HD, além de não fixar um prazo específico para a devolução do equipamento apreendido.

Mas ultrapassando esta questão material, imaginando-se que a recorrente, de fato, estivesse com os dados íntegros do HD em suas mãos, questiona se seria razoável a exigência da decisão recorrida? Afirma que não, pois se trata de prova negativa na medida em que não pode provar que não é uma fraudadora. Alega que a decisão exige que a recorrente apresente prova de que não utilizou o programa com fins de fraude, algo que não seria possível nem mesmo se juntasse toda a sua escrituração contábil e fiscal. Transcreve, em apoio aos seus argumentos, parte do voto discordante, da lavra do julgador Paulo Danilo Reis Lopes, o qual tem total amparo na legislação tributária em vigor, especial o art. 36 da Lei nº 9.430/96, cujo texto transcreve.

Defende, portanto, que o responsável legal da autuada deveria ter sido notificado para acompanhar a entrega dos seus computadores ao Departamento Polícia Técnica, presenciado, ao menos, o procedimento de rompimento do lacre, o que confere um mínimo de segurança à operação.

Pelo exposto, como tal providência não foi adotada, entende que o lançamento fiscal é nulo por insegurança da infração, nos termos precisos do voto discordante.

Sustenta, ainda, a nulidade do lançamento pelo fato de ter se baseado em presunção não autorizada pela Lei nº 7.014/96. Neste tópico, argumenta que a omissão de saídas baseada no banco de dados do Colibri é uma presunção não lastreada na Lei nº 7.014/96, razão pela qual o

lançamento é nulo.

Transcreve o texto do § 1º do art. 41 da Lei nº 7.014/96, para concluir que o levantamento quantitativo é roteiro de autoria lastreado tão-somente em dados contábeis e fiscais, ou seja, dados oficiais produzidos pelo contribuinte com a natureza específica de informar acerca das suas atividades empresariais. Por isso, o levantamento fiscal é sempre lastreado em livros fiscais e contábeis, a exemplo dos Livros de Apuração do ICMS, do Inventário, além dos documentos fiscais elaborados pelo contribuinte, a exemplo da GIA, do SINTEGRA, dentre inúmeros outros. Somente – e tão-somente – livros e documentos contábeis/fiscais têm aptidão de registrar oficialmente as entradas, as saídas, o inventário e a receita auferida pelo contribuinte, de modo que apenas estes documentos podem ser utilizados em um levantamento fiscal.

Argumenta que o banco de dados do Colibri não é um livro ou documento fiscal. HD de computador não é escrita fiscal. Computador não tem valor contábil. Logo, entende que jamais poderá decorrer do banco de dados do Colibri um levantamento fiscal. Trata-se, assim, de uma presunção de omissão de receita. No entanto, o banco de dados de computador não tem autorização legal para embasar um Auto de Infração, como se observa do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, cujo texto transcreve.

Conclui, assim, que a divergência entre a escrita fiscal e o banco de dados do aplicativo fiscal é, sim, uma presunção de omissão de receita, que, por ora, não possui qualquer amparo legal. Argumenta que, caso seja de interesse da SEFAZ permanecer com tal roteiro de fiscalização, basta que provoque o Governo Estadual e a Assembleia Legislativa do Estado para que altere o § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Até lá, defende que tal divergência não pode ser tratada como omissão de receita, mas como um mero indício de omissão de receita (como, p.ex., venda em valor inferior ao preço de compra), que deverá ser comprovado por meio de um dos roteiros de auditoria previstos em lei.

Pelo exposto, deve-se reconhecer a nulidade do lançamento por utilização de presunção ilegal, determinando-se nova fiscalização no estabelecimento autuado com base nos roteiros de auditoria previstos em lei.

Afirma, ainda, existir erro na aplicação da multa. Neste aspecto, alega que a decisão é absolutamente contraditória, pois, para afastar a preliminar de nulidade, afirma que o Auto de Infração é lastreado em levantamento fiscal, mas, quando analisa o mérito, não aplica a multa prevista para omissão de receita detectada por levantamento fiscal, que é de 70%, prevista no inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, cujo texto transcreve.

Conclui, portanto, que a Decisão recorrida deve, ao menos, ser coerente com seus fundamentos. Se entende que o roteiro foi levantamento fiscal, a maior multa aplicável neste caso seria a de 70%, caso, obviamente, seja comprovada a fraude. Mas é importante esclarecer que nem mesmo a fraude foi comprovada no presente caso, pois, como afirmado anteriormente, toda a acusação de fraude está calcada no que se denominou de “arquitetura da fraude”, ou seja, uma rede de computadores interligados que propiciaria a venda sem a emissão do correlato cupom fiscal. Ela está devidamente descrita no Relatório da INFIP anexo ao Auto. Ocorre que a existência desta rede não foi comprovada nos autos, nem mesmo pelo laudo pericial do ICAP. A recorrente chegou a quesitar acerca da existência desta arquitetura da fraude, mas seus quesitos foram abruptamente indeferidos pela 4ª JJF.

Sendo assim, entende que há de se afastar a multa agravada por fraude, aplicando-se a multa regular de 60% ou apenas a multa fixa por instalação de aplicativo não-homologado em computador, de R\$27.600,00.

Por fim, requer a aplicação do critério da proporcionalidade ou a exclusão das mercadorias substituídas isentas e não-tributáveis da base de cálculo global do ICMS apurado nos hds degravados. Explica que o acórdão recorrido também afasta a aplicação do critério da proporcionalidade expressamente previsto na Instrução Normativa 56/07. Sustenta que tal critério

somente tem aplicabilidade em se tratando de presunção legal prevista no art. 4º do § 4º da Lei nº 7.014/96, o que não seria o caso dos autos, pois o valor exigido decorreria de levantamento fiscal.

Afirma que a decisão é falha sob qualquer ponto de vista. Inicialmente, porque o lançamento não decorre de levantamento fiscal, como foi demonstrado linhas atrás. Trata-se efetivamente de uma presunção ilegal de omissão de receita, tomando-se por base o valor supostamente encontrado em banco de dados de aplicativo fiscal. Evidentemente que dentro deste banco de dados existem receitas sujeitas à tributação e receitas não tributáveis, seja em virtude de isenção, seja pelo encerramento da tributação em fase anterior.

Ocorre que a Auditoria não realizou o trabalho de segregar as receitas tributáveis das receitas não-tributáveis, exigindo o ICMS sobre o valor global supostamente apurado. Daí a necessidade de se aplicar o critério LEGAL da proporcionalidade, evitando-se com isso o *bis in idem*, ou seja, a tributação sobre valores já tributados.

Alega que a decisão também ameaça violar o princípio da isonomia. Isto porque outros lançamentos fiscais decorrentes da Operação Tesouro estão sendo corretamente revisados para que seja aplicado o critério da proporcionalidade. Exemplos disso são os Auto de Infração n°s 118973.1814/07-3, 206837.0035/07-0 e 206837.0036/07-7, lavrados por ocasião da Operação Tesouro e recentemente baixados em diligência.

E mesmo que se entenda que não é caso de aplicação do princípio da proporcionalidade, sustenta que as mercadorias isentas, não-tributáveis e substituídas devem ser excluídas da base de cálculo. Como se observa, a Decisão recorrida faz uma distinção entre princípio da proporcionalidade x exclusão das mercadorias isentas, não-tributáveis e substituídas. Conclui que o primeiro caso, somente se aplica no caso de presunção. Já o segundo caso depende de prova do contribuinte de que há, na base de cálculo, mercadorias não sujeitas à incidência do ICMS. Como a recorrente não teria provado a existência de isentas, não-tributáveis e substituídas, estas não foram excluídas da base de cálculo, na forma do art. 123 do RPAF.

Entende haver um formalismo extremo na distinção. Mesmo que não se adote o termo “princípio da proporcionalidade”, o CONSEF, nos casos de atividade de restaurante, vem automaticamente baixando os processos em diligência para exclusão das mercadorias não sujeitas à tributação. Afinal, é fato público e notório que restaurante vende bebidas, sujeitas à substituição tributária. Nesse sentido, a prática do CONSEF tem inteiro respaldo legal, conforme art. 504 do RICMS/97 que transcreve.

Por fim, afirma não estar correto o entendimento de que a exclusão das mercadorias isentas, substituídas e não-tributáveis dependem de discriminação no cupom fiscal, já que a análise pode ser facilmente feita pelas entradas, como foi feito em outros processos da Operação Tesouro.

Por todo o exposto, seja pelo princípio da proporcionalidade (IN56), seja pelo art. 504, V, “c”, RICMS, requer a recorrente a exclusão da base de cálculo das mercadorias não sujeitas ao imposto por isenção ou não-incidência, bem como das operações tributadas pelo regime de substituição tributária por antecipação. Além disso, a recorrente compromete-se a juntar aos autos demonstrativo que comprove a existência de mercadorias não tributáveis na base de cálculo, a fim de evitar qualquer discussão acerca do ônus da prova.

Alega, ainda, ser incorreto o roteiro adotado pela fiscalização em razão do ramo de atividade da Recorrente, pois a grande maioria dos itens que se adquire já são tributados antecipadamente (mercadorias substituídas, como bebidas alcoólicas, água mineral, refrigerantes, cigarros, sorvete etc.) ou são isentos (frutas, verduras, pescado etc.). Sendo assim, grande parte das saídas das mercadorias comercializadas pela impugnante não gera débitos de ICMS para o estabelecimento, pois o imposto ora foi pago antecipadamente, por substituição, ou simplesmente não é devido, em razão da isenção. Em suma: grande parcela da receita da impugnante, em virtude da natureza da atividade, não sofre a incidência de tributação por parte do ICMS.

Pede, por fim, a exclusão das gorjetas da base de cálculo (10%), providência esta que foi adotada

em outros autos de infração lavrados em decorrência da “operação tesouro”, mas esquecida no presente lançamento fiscal. Argumenta que a gorjeta, consoante estabelece a CLT, ostenta natureza salarial, materializando valores que são repassados aos empregados, posto parte integrante de sua remuneração. Assim, o estabelecimento caracteriza-se como mero depositário dos valores percebidos a esse título, o que afasta a incidência do imposto. No entanto, o auto de infração exige ICMS sobre o valor da “receita total” supostamente apurada no computador da empresa, valor este que, por certo, também engloba as gorjetas (10%) a serem repassadas aos funcionários da impugnante.

Com mais esse cuidado, a impugnante tem absoluta convicção da procedência apenas parcial do lançamento, caso, repita-se, não seja declarada a sua nulidade, já que a autuada não reconhece veracidade nos demonstrativos supostamente baseados nos dados “encontrados” em “seu” HD.

Diante de todo o aqui exposto, requer a anulação ou reforma do Acórdão Recorrido para julgar nulo ou improcedente o presente Auto de Infração.

P. deferimento.

À folha 621, consta ofício dirigido ao Sujeito Passivo, cientificando da intempestividade da sua peça recursal, recebido em 12/08/2010.

Às folhas 624/628, o Sujeito Passivo apresentou impugnação ao arquivamento do seu Recurso Voluntário.

Às folhas 638/641, consta parecer, assinado pela Auditora Fiscal Mônica Maria Roters, opinando pelo conhecimento e não provimento do recurso de impugnação ao arquivamento.

À folha 642, consta decisão da Presidente do CONSEF, acolhendo o opinativo da auditora fiscal, na sua íntegra.

À folha 647, consta ofício comunicando ao Sujeito Passivo que o PAF será encaminhado para GECOB, com vistas à sua inscrição em Dívida Ativa.

Às folhas 669/671, consta ofício do Sujeito Passivo, dirigido à PGE, comunicando a concessão liminar do Mandado de Segurança, por parte da 1ª Vara da Fazenda Pública, em que o juízo determina o cancelamento da inscrição do débito em dívida até o julgamento definitivo do Mandado de Segurança. Acosta cópia da decisão citada às folhas 704/706.

À folha 745, consta parecer da PGE, subscrito por Dra. Maria Dulce Baleiro, solicitando a distribuição do presente Recurso Voluntário, para imediato julgamento, considerando que o processo judicial se encontra há oito anos sem decisão definitiva, tendo sido destacado que o impetrante não tem interesse em fazer o processo prosseguir, já que dispõe de decisão liminar satisfatória.

Às folhas 787/788, consta parecer do Auditor Fiscal Eduardo Avena opinando pela distribuição imediata do feito, para que se julgue o presente Recurso Voluntário.

À folha 788, consta decisão do Presidente do CONSEF, acolhendo o opinativo e determinando a distribuição do PAF.

VOTO

Preliminarmente, o Sujeito Passivo suscita a nulidade do lançamento, fundamentada em oito motivos distintos. Passo a enfrentá-los nas linhas que seguem.

Quanto à alegação de nulidade motivada pelo fato de a prova técnica não ter sido carreada aos autos no início do processo, mas somente após feita a instrução, noto que tal questão se encontra já superada pela própria instrução processual, pois, a despeito de terem sido dadas vistas ao Sujeito Passivo, concedendo-lhe um prazo de dez dias para manifestação, a 4ª JJF converteu o feito em diligência, para que o Contribuinte se manifestasse a respeito do Laudo Pericial,

oportunidade em que houve a reabertura do prazo de defesa, sanando qualquer eventual prejuízo que pudesse ocorrer à plena manifestação da empresa.

Assim, a empresa teve duas oportunidades de se manifestar acerca do Laudo, inicialmente, por dez dias, e num segundo momento, por mais trinta dias, não havendo motivos para se decretar a nulidade da autuação.

Quanto à alegação de nulidade ao fundamento de que o laudo acostado não traz prova da fraude, é uma questão que nos remete ao mérito da autuação e como tal será tratada, no momento próprio.

Quanto à alegação de nulidade por indeferimento do pedido de diligência, é importante que se diga que a diligência constitui-se em um mecanismo, colocado à disposição do julgador, para esclarecer fatos ou corrigir falhas pontuais no processo. Não é, todavia, meio de defesa, cabendo ao sujeito passivo atuar no processo com vistas a produzir as provas que julgar necessárias à comprovação dos fatos alegados.

Nesse sentido, o art. 147 do RPAF prevê o indeferimento do pleito de diligência quando se destinar a verificar fatos que caberia ao contribuinte provar, conforme se lê abaixo.

"Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

...
b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;
..."

Ademais, tal questão acabou sendo superada, pois a 4ª JJF converteu o feito em diligência, oportunidade em que a Recorrente pode se manifestar relativamente à prova técnica, já existente no processo.

Quanto à alegação de nulidade pelo fato de que o software só foi instalado em 07/07/2005, após, portanto, a ocorrência dos fatos geradores realizados entre 07/2004 e 06/2005, tal questão, igualmente, tangencia o mérito, devendo ser tratada no momento oportuno.

Quanto à ausência de prova de que o HD degravado seja o da empresa autuada, noto que não merece ser acolhida, pois o Laudo Pericial acostado ao processo (folhas 509/528) contém a identificação detalhada de cada uma das máquinas apreendidas no estabelecimento da Autuada, havendo, inclusive, um termo de autenticação assinado por dois peritos criminais, conforme folha 260. Ademais, deve-se ressaltar que o autuante acostou, também, cópias dos comprovantes de recebimento de receitas de cartão de crédito, conforme folhas 394/436, o que permite se certificar acerca da vinculação entre os dados e a empresa.

Não se pode olvidar que a apreensão das máquinas decorreu do cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão, expedido pela 1ª Vara Especializada Criminal, e foi executado pela Polícia Civil. A degravação não foi realizada pelo fisco, mas pelo Departamento de Polícia Técnica, representado pelo Instituto de Criminalística Afrânio Peixoto, instituição que repassou as informações ao fisco, como o objetivo de que fosse feita a auditoria fiscal dos documentos e arquivos.

Ademais, trata-se de ato praticado no bojo do inquérito policial, momento em que não exige a presença do representante da empresa, conforme jurisprudência consolidada do STF.

Quanto à alegação de nulidade ao argumento de que não há provas de que a degravação tenha sido feita na presença da empresa, não merece acolhida, pois o Termo de Autenticação (folha 260) se encontra subscrito por dois peritos criminais, os quais fizeram a entrega de cópia dos arquivos ao Sujeito Passivo. Tal software de autenticação garante a fidedignidade das cópias entregues ao autuado. Portanto, se há divergência entre os arquivos apresentados e o HD original, faz-se

necessário que a empresa o aponte, especificadamente, o que não fez, limitando-se a alegar descumprimento de formalidade sem revelação de prejuízo, conforme exige a lei.

Quanto à alegação de que se está exigindo da autuada a apresentação da prova negativa (prova impossível), não procede tal afirmação, pois a Recorrente pode contestar os números apresentados, inclusive com elementos de sua escrita fiscal, bastando que comprove ter emitidos os documentos fiscais relativos às receitas registradas nos documentos apreendidos, corroboradas, inclusive, com as informações das TEFs, como já destacado.

Relativamente à alegação de inadequação entre o roteiro de auditoria e o ramo de atividades da Recorrente, não merece guarida, pois não houve aplicação de um roteiro pré-estabelecido, mas apuração de fatos, a partir de provas coletadas no seio do estabelecimento infrator, não sendo próprio afirmar-se que tal metodologia não se adequa ao ramo de bar e restaurantes.

Por fim, quanto à alegação de nulidade por ter, o lançamento, baseado em presunção não autorizada por lei, é importante registrar que o lançamento não decorreu de presunção autorizada por lei, mas de apuração dos fatos geradores, revelados por prova indireta, traduzida nos registros de venda apreendidos no seio do estabelecimento autuado. Não se pode olvidar, ademais, que os fatos apontados pela fiscalização se encontram revelados por registros internos, por comprovantes de cartão de crédito/débito e por registros feitos pelo software não certificado, instalado no HD apreendido, conforme comprovou a perícia.

Assim, rejeito as alegações de nulidade suscitadas.

No mérito, noto que o Sujeito Passivo suscitou cinco questões distintas, que passo a enfrentar.

Quanto à alegação de que o Laudo Pericial não traz prova da fraude alegada pelo Fisco, tal assertiva não tem correspondência com os fatos evidenciados pelos peritos, haja vista que consta, às folhas 510/520, uma referência clara à existência de uma versão não credenciada instalada no computador da empresa, a qual não somente permitia a impressão não fiscal dos documentos, mas também gerava os arquivos fiscais fraudados, o que foi devidamente constatado pelo exame dos arquivos gerados, conjuntamente com os documentos internos apreendidos no estabelecimento.

Quanto à alegação de que o software não credenciado foi instalado apenas em 2005, entendo que assiste razão ao Sujeito Passivo. Nesse sentido acompanho o opinativo, em mesa, do representante da PGE/PROFIS e excluo, do presente lançamento, as exigências relativas aos meses de julho a dezembro de 2004.

Quanto à alegação de que as gorjetas faziam parte das receitas utilizadas para apuração do imposto devido, a informação fiscal esclarece, à folha 258, que as vendas foram apuradas sem as gorjetas.

Quanto à alegação de que se deve aplicar a proporcionalidade entre as receitas isentas e as tributáveis, merece ser acolhida, pois é a jurisprudência dessa corte que admite a utilização de tal proporção sempre que a receita omitida não permite a identificação segregada de sua origem.

Assim, acolho o pedido de aplicação do critério da proporcionalidade, o que faço com base no Livro Registro de Saídas da empresa, acostado às folhas 23/201. Em consequência, fica reduzido o valor lançado para R\$21.961,38, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS LANÇADO	PROP. TRIBUTADAS	ICMS JULGADO
jul/04	R\$ 23,63	-	R\$ -
ago/04	R\$ 690,40	-	R\$ -
set/04	R\$ 4.318,49	-	R\$ -
out/04	R\$ 4.582,87	-	R\$ -
nov/04	R\$ 3.526,76	-	R\$ -
dez/04	R\$ 2.604,46	-	R\$ -
jan/05	R\$ 1.253,37	54%	R\$ 682,54
fev/05	R\$ 860,57	47%	R\$ 401,50

mar/05	R\$ 1.389,22	63%	R\$ 875,14
abr/05	R\$ 1.351,95	82%	R\$ 1.103,25
mai/05	R\$ 846,41	82%	R\$ 691,59
jun/05	R\$ 775,62	78%	R\$ 604,19
jul/05	R\$ 906,05	81%	R\$ 729,81
ago/05	R\$ 800,98	67%	R\$ 533,59
set/05	R\$ 694,14	78%	R\$ 538,16
out/05	R\$ 794,35	82%	R\$ 648,25
nov/05	R\$ 738,62	64%	R\$ 469,86
dez/05	R\$ 353,59	43%	R\$ 150,50
jan/06	R\$ 539,92	25%	R\$ 135,29
mar/06	R\$ 158,68	27%	R\$ 42,92
abr/06	R\$ 2.465,59	26%	R\$ 651,58
mai/06	R\$ 1.503,24	39%	R\$ 579,01
jun/06	R\$ 2.294,42	55%	R\$ 1.254,27
jul/06	R\$ 797,85	46%	R\$ 364,73
ago/06	R\$ 3.576,98	42%	R\$ 1.506,48
set/06	R\$ 2.555,50	45%	R\$ 1.150,65
out/06	R\$ 1.525,64	48%	R\$ 734,58
nov/06	R\$ 2.783,67	51%	R\$ 1.412,14
dez/06	R\$ 3.223,82	55%	R\$ 1.771,65
jan/07	R\$ 3.933,48	45%	R\$ 1.784,95
fev/07	R\$ 2.376,10	28%	R\$ 655,12
mar/07	R\$ 2.460,07	25%	R\$ 613,33
abr/07	R\$ 2.721,79	33%	R\$ 899,13
mai/07	R\$ 3.072,69	32%	R\$ 977,17
TOTAL	R\$ 62.500,92	-	R\$ 21.961,38

Quanto ao pedido de redução da multa aplicada, de 100% para 70%, entendo que não merece prosperar, já que a operação fiscal foi desencadeada a partir de uma fraude apurada por uma operação policial anterior, a qual contou, inclusive, com escutas telefônicas comprobatórias dos ilícitos.

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para divergir do i. Relator quanto ao seu voto no que tange a validade do procedimento fiscal, no qual mantenho a linha do voto divergente em julgamento de 1ª Instância.

Pressupõe o Art. 2º do RPAF o direito à ampla defesa. Restou claro no processo em lide que no momento da apreensão dos equipamentos, com seus respectivos arquivos, e das informações constantes dos mesmos, estas não foram feitas com a presença de um preposto do autuado, gerando-se, assim, uma chave ou código, semelhante àquela de fl. 212, cujo documento respectivo deveria ser entregue ao mencionado preposto, mediante recibo assinado pelo mesmo, impossibilitando eventuais modificações nos arquivos ou alegações de modificações. Ocorre que, a chave foi gerada no dia 28/12/2007 (fl. 212), sem a presença de qualquer representante do deficiente, dois dias após a lavratura do Auto de Infração, que, por sua vez, foi lavrado após a apreensão.

Conforme já citado pelo voto divergente na decisão de piso, “*cabe ao Poder Público, o acusador, comprovar que os dados coletados pertencem ao autuado, e isso só se faria adotando o procedimento correto, acima citado, fato que não ocorreu. Não se deve imputar ao acusado a responsabilidade de desconstituir uma prova que sequer foi trazida de forma pertinente ao processo, pelo que discordo do ilustre presidente / relator, que não acatou as razões de defesa por não terem sido apresentadas provas pelo impugnante*”

Baseando-se no disposto no Art. 18 do RPAF, inciso II, são nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Ante o exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206956.0033/07-7**, lavrado contra **GME COMÉRCIO DE BAR E RESTAURANTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$21.961,38**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei n.^o 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral Oliveira, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Evalda de Brito Gonçalves, Laís Carvalho Silva e Elde Santos Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de março de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EVALDA DE BRITO GONÇALVES - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS