

A. I. N° 207160.0014/07-0

AUTUADO - VILA DA BARRA COMÉRCIO DE BAR E RESTAURANTE LTDA. EPP

AUTUANTES - DJALMA BOAVENTURA DE SOUSA, PAULO APARECIDO ROLO
FRANCISCO CARLOS DE SANTANA

ORIGEM - INFRAZ VAREJO

PUBLICAÇÃO – INTERNET 17/09/2021

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0157-02/21-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO OU SUPRESSÃO DE TRIBUTO. FRAUDE. USUÁRIO DE SISTEMA DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS. Utilização de “software” que permite a desativação do equipamento emissor de cupom fiscal (ECF), possibilitando que operação registrada no banco de dados do computador não seja enviada ao “software” básico do ECF. Lançamento do imposto que deixou de ser recolhido. Restaurante. Regime diferenciado de tributação. Feita revisão do lançamento, ajustando-se a apuração do imposto aos critérios relativos ao tratamento fiscal previsto no art. 504 do RICMS/97. Rejeitada a preliminar de nulidade. Infração caracterizada nos autos. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

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

O contribuinte apresentou defesa (fls. 126/153) destacando que essa “Operação Tesouro” gerou grande repercussão pública, por seu ineditismo e pelo modo invasivo de coleta das informações, fazendo-se valer de aparato policial poucas vezes visto neste Estado, norteada pela premissa de que todos os contribuintes que dispunham, de alguma forma, do “software” Colibri, em suas versões consideradas não certificadas fossem tratados como possíveis sonegadores, pelo simples fato de que tais versões possibilitariam burla ao comando de impressão do Cupom Fiscal, e a fiscalização, a partir de tal premissa, aplicou um perigoso raciocínio dedutivo, segundo o qual os valores contidos nos HDs (hard disks), degravados sem a presença do responsável legal do contribuinte ou seu procurador, refletiriam o valor real do faturamento, tudo isso diante de forte comoção pública e do clamor midiático, lavrando-se em tempo recorde dezenas de Autos de Infração, todos lastreados unicamente nos números obtidos nos HDs, como se eles refletissem prova absoluta de omissão de receitas, de modo que, em virtude de existir um número divergente em um computador “suspeito”, passou a ser prova inequívoca de sonegação.

Lembra que a apuração dos valores sequer foi acompanhada pelo contribuinte.

Frisa que um indício de fraude passou a ser tratado como fraude consumada, sem que o contribuinte pudesse exercer o seu direito à ampla defesa e sem que fossem realizados os mais

elementares roteiros de fiscalização, de modo que os lançamentos estão baseados em uma presunção não autorizada por lei, não havendo segurança de que o valor apurado seja efetivamente aquele contido no HD do contribuinte, pois a análise do material magnético ocorreu unilateralmente, sem a presença de qualquer representante legal ou procurador das empresas.

Cita as falhas encontradas pelos contribuintes, tais como faturamento de período anterior ao início das atividades, soma dos faturamentos de matriz e filial, empresas diversas com o mesmo faturamento, além de valores incompreensíveis.

Por essas razões, pugna pela nulidade do lançamento, alegando falta de segurança e cerceamento do direito de defesa. Argumenta que a ampla defesa somente é exercitável e respeitada se for facultada ao contribuinte a possibilidade de refutar os fatos e as infrações imputadas, acentuando que neste caso não foi oportunizado ao contribuinte o direito de presenciar a degravação do HD e não há nos autos qualquer comprovação de que as informações coletadas se referem efetivamente ao computador da empresa autuada, pois não há “espelho” do HD, não há termo onde o contribuinte tenha assinado que a degravação do HD tenha sido feita em sua presença, e portanto não há a mínima certeza de que os demonstrativos anexados aos autos se referem à empresa autuada. Lembra que o dever de fazer tal prova é da fiscalização.

Fundamenta o pedido de nulidade no art. 18, II e IV, “a” do RPAF. Considera que uma das explicações plausíveis para as falhas já aludidas, tais como faturamento em período anterior ao início das atividades, soma dos faturamentos de matriz e filial e empresas diversas com o mesmo faturamento, dentre outras, certamente seria o fato de terem sido utilizados dados coletados em HD de contribuinte diverso. Requer que a fiscalização seja instada a provar que os dados utilizados são efetivamente os do HD da empresa autuada.

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

Pondera que, se houve uso de “software” irregular, há em tal caso um indício de fraude a ser investigado, e caberia então ao fisco verificar se houve sonegação.

Observa que a própria INFIP (Inspeção de Investigação e Pesquisa), ao tempo da “Operação Tesouro”, sugeriu que a fiscalização efetuasse uma criteriosa análise dos livros e documentos apreendidos na operação, inclusive não fiscais, bem como dos livros Caixa e dos comprovantes de operações com cartões de débito e de crédito, mas, apesar dessa orientação, os fiscais, talvez por pressão pelo resultado da operação, se acomodaram com o conteúdo dos HDs degradados pelos analistas de sistema da SEFAZ, e, por conseguinte a ação fiscal foi conduzida pelos analistas de sistema da SEFAZ, já que o Auto de Infração está lastreado exclusivamente nos dados obtidos nos computadores, ou seja, sem qualquer auditoria efetiva, presumiu-se que os dados dos HDs refletiam o faturamento real.

Sustenta que não existe autorização legal para presunção de omissão de saídas de mercadorias em tal situação. Lembra que vigora no direito tributário o princípio da legalidade estrita, ou princípio da tipicidade cerrada, que restringe a utilização de presunções, já que fato gerador “presumido” não preenche o tipo tributário. Dá destaque às hipóteses de presunção previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Cita jurisprudência do CONSEF.

Quanto ao mérito, observa que a ação fiscal está calcada na utilização de “software” considerado irregular, baseando-se a fiscalização em que os contribuintes utilizavam versões “não

autorizadas” do programa Colibri, como, por exemplo, a DOS 3.4 e a Lillennium 6.0 (Windows). Alega que essa questão de programa aplicativo certificado somente veio a ser devidamente regulamentada pela Portaria nº 53/05, que dispõe sobre “normas e procedimentos relativos ao cadastro de programa aplicativo e do credenciamento de órgãos técnicos para análise do mesmo”, de modo que até 21.1.05, data da publicação da referida portaria, não havia qualquer regulamentação que exigisse que os aplicativos fiscais fossem certificados por uma autoridade certificadora, e sendo assim em 2002, 2003 e 2004 não se pode afirmar que o contribuinte utilizou uma versão “não certificada” de um aplicativo fiscal.

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

Alega ausência de prova de fraude supostamente cometida pelo contribuinte neste caso. Observa que a autuação está repleta de referências genéricas para amparar a acusação de fraude e a aplicação da multa de 100%, prevista no art. 42, IV da Lei nº 7.014/96, não passível de redução, porém não há nos autos um único elemento que prove essa acusação, pelas razões já expostas na preliminar, pois a “arquitetura” da fraude não passa de uma alegação não comprovada, e a omissão de faturamento nada mais é do que uma presunção, também pelas razões já aduzidas, não constando nos autos quem fez a “bifurcação” entre as CPUs fiscal e não fiscal.

Frisa que, concretamente, nos autos existe apenas o fato de o contribuinte ter usado, de 2002 a 2007, um programa em uma versão “não certificada”, que, em tese, possibilitaria a não emissão de Cupom Fiscal, e nada mais, o resto é apenas suposição não provada, não podendo, portanto ser aplicada a multa de 100%, mas, quando muito, a multa do art. 42, XIII-A, “b”, item 1.3, no valor fixo de R\$27.600,00, prevista para o contribuinte que utilize programa aplicativo ou outro programa de processamento de dados que “possibilite” omitir o lançamento de dado ou de documento.

Considera que, na pior das hipóteses, a multa fosse de 70%, prevista para o caso de “atos fraudulentos”, como a omissão de receitas tributáveis, na forma do art. 42, III. Requer que a multa de 100% seja convertida para aquela prevista no art. 42, XIII-A, “b” da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$27.600,00, ou, na pior das hipóteses, para 70%, nos termos do art. 42, III.

Considera que foi adotado roteiro incorreto de fiscalização, em razão do ramo de atividade da empresa – bar e restaurante –, haja vista que grande parte das saídas de mercadorias não gera débitos de ICMS, pois o imposto foi pago antecipadamente, por substituição, ou não é devido, em virtude de isenção.

Reclama que o imposto foi lançado cobrando ICMS sobre o total da “receita” supostamente apurada nos HDs apreendidos, sem qualquer análise das saídas isentas e da substituição tributária, tributando novamente operações já tributadas.

Considera que deveria ter sido adotado o critério da proporcionalidade, conforme tantas decisões do CONSEF nesse sentido, tendo inclusive sido editada a Instrução Normativa 56/07, devendo, portanto, ser feita revisão do lançamento, levando em conta os índices de proporcionalidade em cada exercício.

Alega duplicidade de lançamentos, tendo em vista que parte do tributo lançado já foi cobrada em lançamento anterior, conforme Denúncia Espontânea formalizada em 10.1.05 (doc. anexo), por meio da qual a empresa confessou diferenças de ICMS relativas a vendas através de cartão de crédito não registradas na emissora de Cupom Fiscal (ECF) nos meses de agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2004.

Observa que o presente lançamento tem por objeto omissão de receita tributável no período de 31.7.03 a 30.6.07, estando claro que tal receita omitida também é composta pelas vendas por meio de cartões de crédito e de débito, que foram objeto da citada Denúncia Espontânea, relativa aos meses de agosto a dezembro de 2004, havendo assim duplicidade de cobranças.

Alega por fim que as gorjetas de 10% devem ser excluídas da base de cálculo, conforme já ocorreu em outros Autos de Infração lavrados em decorrência da chamada “Operação Tesouro”. Sustenta que, consoante estabelece a CLT, a gorjeta tem natureza salarial, materializando valores que são repassados aos empregados, figurando o estabelecimento como mero depositário dos valores recebidos a esse título. Como tais valores foram excluídos pelo próprio auditor em outros casos, considera que também no seu caso sejam excluídas as gorjetas, por força do princípio da legalidade e em homenagem ao princípio da isonomia.

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

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

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

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

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

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

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

Tece a seguir considerações acerca da decadência do lançamento.

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

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

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

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

O contribuinte manifestou-se (fls. 405/423) pontuando aspectos da defesa que a seu ver constituiriam condenação prévia. Reitera as alegações quanto à falta de provas da utilização do programa de computador para fins de sonegação. Insiste na falta de segurança do lançamento, dizendo ser alta a probabilidade de perda ou troca do material apreendido, haja vista a grande quantidade de documentos e equipamentos, que eram envolvidos em sacos plásticos, normalmente sacos de lixo, retirados de dezenas de contribuintes investigados, e enquanto eram transportados os sacos se rompiam e eram amontoados nas caçambas das viaturas policiais.

Diz que na delegacia a situação era ainda pior, pois documentos e computadores ficavam espalhados pelo chão e misturavam-se a tantos outros materiais depositados por policiais. Cada Mandado cumprido representava mais acúmulo de material no local, e o cenário era caótico. Volta a reclamar da forma como foi feita a degravação dos dados contidos nos discos rígidos (HD). Alega que o computador de seu estabelecimento foi encaminhado para perícia e foi degravado sem a presença de um representante legal da empresa, não havendo segurança de que o HD analisado seja efetivamente de sua empresa, e não de outra, e tampouco de que os dados apresentados são efetivamente aqueles contidos no computador.

Diz que qualquer contribuinte gostaria de ter certeza de que os dados degravados efetivamente foram originados do seu computador, mas essa prova não é o CD contendo as planilhas elaboradas com base nos dados do computador, pois a prova seria, no mínimo, o espelho do HD, ou seja, uma cópia fiel de todo o conteúdo do computador, que deveria ter sido entregue ao contribuinte e juntado aos autos. Grifa que nestes autos não há uma única prova de que os dados utilizados pertencem ao HD da empresa autuada, e, por conseguinte não há segurança de que os demonstrativos anexados aos autos se referem à empresa.

Aduz que o Termo de Entrega de Arquivos Eletrônicos à fl. 393 não faz prova de que os dados utilizados pertencem ao HD da empresa, pois se trata de um documento em que a Polícia Técnica apenas atesta ter recebido computadores de uma equipe de fiscalização.

Observa que a “equipe 15” entregou cinco HDs à Polícia Técnica, e logicamente, para iniciar os trabalhos, a Polícia Técnica identifica cada HD mediante Hash, relacionando-o à equipe de fiscalização que o entregou e ao contribuinte informado pela própria equipe de fiscalização, e, sendo assim, se houvesse uma troca accidental de computadores e a equipe 15 remetesse involuntariamente um HD do contribuinte X, informando que se trata do contribuinte Y, a Polícia Técnica lavraria o termo relacionando a equipe, o HD e o nome do contribuinte Y, de modo que o termo não comprova absolutamente nada a respeito da relação entre o conteúdo do fisco e o proprietário do computador. Põe em dúvida se não teria havido uma troca accidental de computadores antes do envio do HD para perícia. Indaga quem garante que não houve falha na própria degravação do disco rígido, já que o contribuinte não estava presente nesta etapa da investigação. Declara não reconhecer os números apresentados pela fiscalização.

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

Sustenta que dados de computador não são receita e HD não é livro fiscal. Pontua que, não havendo previsão legal para sua utilização, os dados obtidos no HD podem ser considerados indícios de prática de ilícito, que deveriam ser comprovados por meio de uma fiscalização ampla, não tendo essa questão sequer sido contestada pelo autuante na informação prestada, resultando em uma aceitação tácita dos argumentos da defesa.

Considera que o autuante acabou reconhecendo que estava obrigado a fiscalizar a empresa por meio de regulares roteiros de auditoria, uma vez que não existe autorização legal para utilização de dados de computador como presunção de omissão de saídas.

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

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

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

Quanto aos documentos juntados na informação fiscal, o autuado alega que o Movimento de Caixa elaborado pela fiscalização, feito “por amostragem”, contém problemas, e o primeiro diz respeito ao próprio conteúdo do demonstrativo, porque, para o mês de agosto de 2006, o “total líquido” apontado pela fiscalização (R\$269.162,68) é superior ao “total geral” (R\$268.500,78), não fazendo qualquer sentido um valor líquido ser superior ao total bruto. Aduz que, não bastasse esse erro matemático, o demonstrativo não faz qualquer prova de que os dados do HD condizem com a realidade.

Observa que o valor apurado no HD está sempre no meio-termo entre o valor total das vendas e o valor declarado pela empresa na DMA. Considera que nesse sentido o dado do HD passa a ser um número aleatório, que não tem suporte em nenhum outro elemento de convicção, reforçando apenas a insegurança do lançamento, e, portanto, em vez de comprovar omissão de receita, os demonstrativos e os novos documentos juntados somente revelam a insegurança do lançamento.

Reforçando a nulidade do lançamento, chama a atenção para o ineditismo deste caso, em que a fiscalização foi feita por amostragem no curso do processo. Observa que, depois de apresentada a defesa, o autuante trouxe aos autos outros documentos que estavam em seu poder, e agora

apresenta novos dados e novos documentos, fazendo uma fiscalização por amostragem, de dois meses de 2006, como se isto fosse suficiente para justificar todo o período autuado.

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

Reitera o pedido de nulidade ou improcedência do lançamento.

Na fase de instrução, considerando-se que consta na descrição do fato que os valores da autuação foram obtidos mediante a degravação do banco de dados do computador do autuado, que havia sido apreendido, e que foram apreendidos na mesma operação vários computadores de diversas empresas, tendo o autuado na defesa posto em dúvida se os dados apurados teriam sido obtidos do HD do computador de sua empresa, **o processo foi remetido em diligência à INFIP (fls. 429-430)** para adoção das seguintes providências:

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

Em resposta (fls. 433/439), após considerações acerca da chamada “Operação Tesouro”, foi informado, seguindo a mesma ordem das questões da diligência:

- a) apesar da falha indicada no despacho da diligência, o contribuinte autuado é de fato um dos contribuintes arrolados nas investigações que resultaram no pedido de busca e apreensão e de mandado de prisão de sonegadores ligados à atividade de restaurante, investigações essas conhecidas como “Operação Tesouro”. Informa que o contribuinte Vila da Barra Comércio de Bar e Restaurante Ltda., que opera com o título de estabelecimento Restaurante Pereira, às vésperas dos pedidos de mandado de busca e apreensão foi objeto de diligência realizada pela INFIP, na qual foi confirmado o uso do Colibri em seu estabelecimento localizado na Av. Sete de Setembro, nº 540, BA Barra, Salvador, IE 62.578.817, CNPJ 05.540.792/0001-06. O nome desse contribuinte também faz parte de relatório de investigação fiscal que aponta todos os envolvidos com a sonegação fiscal com o Colibri, e o boletim às fls. 18/23 também nomina o contribuinte autuado;
- b) informa como foi feita a degravação dos dados: a INFIP recebeu do MP as cópias dos arquivos encontrados nas diversas mídias (HDs, DVDs, CDs, disquetes, etc.) apreendidas durante a execução dos mandados de busca e apreensão; as cópias dos arquivos contidos nessas mídias (que seriam a “degravação”) foram feitas pelo ICAP, ao qual coube também a guarda e a análise das referidas mídias; as cópias dos arquivos contidos nas mídias (duplicação pericial) foram realizadas através de um programa conhecido como Encase, cuja funcionalidade é descrita por Marcelo Antônio Sampaio Lemos da Costa em seu livro *Computação Forense*, Editora Millennium, 2^a edição [sic]; a duplicação pericial é fundamental para se preservar a integralidade e a fidelidade das provas, do conteúdo das mídias; os metadados de um arquivo

podem identificar a data de sua criação, a data da última modificação, o proprietário criador, o autor e até o endereço MAC (Media Access Control) da placa de rede do microcomputador onde foi criado, daí a importância de se manipular tão somente os arquivos gerados através da duplicação forense; em um dos Laudos Periciais já emitidos pelo ICAP consta a metodologia utilizada na duplicação pericial; foram cópias da duplicação pericial que chegaram à INFIP; o contribuinte pode a qualquer tempo solicitar uma nova duplicação do conteúdo de suas mídias apreendidas;

- c) a busca e apreensão dos livros, documentos, equipamentos e mídias do contribuinte foram realizadas por autoridade policial, por determinação judicial, e as mídias apreendidas foram encaminhadas ao ICAP, para guarda e análise do seu conteúdo. O ICAP faz parte do Departamento de Polícia Técnica do Estado da Bahia, e, como tal, seus peritos não precisam intimar o contribuinte para que se façam presentes no momento em que começam a periciar um equipamento ou uma mídia, havendo apenas uma orientação para que os exames sejam feitos na presença de outro perito. O recebimento dos equipamentos e mídias pelo ICAP só é feito se não tiver havido “quebra de custódia”, e isso significa que os equipamentos e as mídias entregues ao ICAP tenham vindo da Polícia Civil com os lacres íntegros, utilizados no momento do cumprimento do mandado judicial, de modo que, não tendo havido “quebra de custódia”, os equipamentos e mídias estão hábeis para ser periciados;
- d) em decorrência do que já foi informado, a análise pericial realizada pelo ICAP prescinde de presença de qualquer pessoa estranha a seu quadro de peritos;
- e) os equipamentos e mídias apreendidos são apresentados ao ICAP, que, ao recebê-los, deve observar se houve ou não “quebra de custódia”, ocasião em que o perito identifica cada elemento, de forma a determinar facilmente sua origem, a ocorrência policial vinculada, a autoridade solicitante dos exames, o tipo de equipamento, a data, hora do recebimento, o proprietário, etc. Quanto aos arquivos utilizados, também podem eles ser vinculados ao contribuinte autuado, em função dos já citados metadados, e uma vez que as cópias dos arquivos utilizados foram enviadas pelo ICAP e se referem aos arquivos encontrados nos equipamentos e mídias do contribuinte autuado. Em caso de dúvida, pode-se solicitar que o ICAP realize nova duplicação (cópia).

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

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

Intimado do resultado da diligência, o contribuinte manifestou-se (fls. 446/452) dando destaque à informação da INFIP de que nunca teve acesso às mídias originais, mas tão somente às cópias do material degravado pelo ICAP. Alega que as informações da INFIP revelam claramente a ilegitimidade da prova produzida, pois admite que o representante do contribuinte não foi intimado para presenciar o rompimento do lacre, fato que representa descumprimento frontal à regra do parágrafo único do art. 36 da Lei nº 9.430/96, segundo o qual o sujeito passivo e demais responsáveis serão previamente notificados para acompanharem o procedimento de rompimento do lacre e identificação dos elementos de interesse da fiscalização.

Observa que a INFIP reconhece a necessidade de conferência do lacre, mas considera que tal tarefa seria de responsabilidade exclusiva do ICAP, sem a presença do contribuinte, tese que, além de violar a lei, ameaçaria os princípios do contraditório e da ampla defesa do contribuinte. Aduz que a INFIP menciona a possibilidade de ser solicitada a produção de novas cópias, sem atentar para o fato de que o rompimento do lacre sem a presença do contribuinte implica quebra

de custódia e imprestabilidade da prova recolhida, razão pela qual qualquer cópia decorrente daquele material irregularmente apreendido seria igualmente nula.

Transcreve o art. 36 da Lei nº 9.430/96, e observa que, de acordo com esse artigo, o transporte do material apreendido deve ser realizado mediante o lacre dos objetos, com a finalidade de assegurar que os bens que deixam o estabelecimento do contribuinte sejam os mesmos que servirão de prova para eventuais autuações.

Considera que a norma do art. 36 da referida lei apenas aduz o lógico, pois de outra forma, caso não fosse necessária a intimação do contribuinte para o rompimento dos lacres, não restaria qualquer garantia de que o material periciado seja o mesmo recolhido durante a busca e apreensão. Quanto à dúvida levantada, conforme consta na defesa, decorre do fato de que o material apreendido, oriundo de diversos estabelecimentos autuados, foi reunido em um só local, sendo provável que durante a manipulação tenha ocorrido a “confusão” dos objetos apreendidos. Frisa que tal dúvida somente poderia ter sido elidida mediante a devida intimação do contribuinte para presenciar o rompimento dos lacres e reconhecimento dos bens apreendidos.

Diz que sua perplexidade não repousa apenas sobre o procedimento da degravação, mas também quanto ao valor probante do material apreendido, em face da forma como foi manipulado. Destaca que, conforme foi informado pela INFIP, a autuação tem como único fundamento os arquivos supostamente encontrados nos HDs degravados, e, portanto, sua validade está atrelada diretamente à validade da colheita daqueles arquivos. Postula a nulidade do lançamento.

Ao ter vista dos autos, um dos autuantes se pronunciou (fl. 455) dizendo que mantém os termos da informação prestada, já que todos os procedimentos se encontram evidenciados naquela peça. Aduz que, a título de informação, anexou os Acórdãos JJF nºs 0318-04/09 e 0439-04/09.

Foi determinada nova diligência à INFIP (fl. 471), assinalando-se que, em face da conclusão do parecer às fls. 433/439, deveria ser anexado aos autos o Laudo Pericial do Instituto de Criminalística Afrânio Peixoto (ICAP).

O Laudo foi anexado (fls. 474/487).

Determinou-se nova diligência (fl. 489), a fim de que fosse dada ciência ao autuado dos fatos processuais assinalados no despacho da diligência.

O autuado voltou a manifestar-se (fls. 499/529) fazendo uma resenha dos aspectos pontuados na impugnação: clamor midiático da chamada operação tesouro; falta de segurança e cerceamento de defesa; presunção não autorizada pela lei; irretroatividade da Portaria nº 53/05; ausência de prova de fraude; incorreto roteiro de fiscalização em função do ramo de atividade do estabelecimento; proporcionalidade das operações tributáveis; duplicidade de lançamentos; exclusão das gorjetas.

Quanto ao Laudo Pericial, alega que este atesta a nulidade de parte do lançamento. Chama a atenção para o Quesito 9º do Laudo, às fls. 480-481, em que, indagado acerca da data em que foi instalado o “software” encontrado no equipamento, bem como suas eventuais alterações, foi respondido pelo perito que foi em 6 de julho de 2005. Em face disso, o autuado observa que este Auto de Infração acusa uma suposta omissão de receita do período de julho de 2003 a junho de 2007, e sendo assim questiona como um aplicativo instalado em julho de 2005 poderia justificar uma omissão de receita de julho de 2003 a junho de 2005, que representa a metade do valor cobrado.

Diz que quer saber de onde foi degravado o faturamento do período de julho de 2003 a junho de 2005, já que o aplicativo somente foi instalado em junho de 2005, de acordo com a Polícia Técnica. Acentua que nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF é nulo o lançamento que não contenha elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator.

Alega que o Laudo do ICAP é inconclusivo, pois sequer aponta quais as versões do aplicativo que estavam ativas no computador da empresa, não permitindo saber se as versões eram ou não

homologadas. Alega também que o Laudo não analisa nem descreve a tal “arquitetura da fraude”, ou seja, a suposta rede de computadores que permitiria a omissão de receita.

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

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

Dada vista dos autos a um dos autuantes, ele se manifestou (fl. 533) dizendo que o autuado não apresentou qualquer fato novo que possa ser objeto de apreciação.

Foi determinada a 4ª diligência (fls. 537-538) para que os fiscais prestassem informação, tendo em vista que, tendo sido reaberto o prazo de defesa, o contribuinte apresentou a impugnação, depois repete os termos da defesa originária, porém são aduzidos novos aspectos.

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

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

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

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

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

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

Intimado do teor da informação fiscal, o contribuinte manifestou-se (fls. 564/569) alegando que o fiscal, ao responder à diligência, apresentou esclarecimentos apenas de forma parcial, sem adotar todas as providências solicitadas pelo órgão julgador.

Alega que, com relação à primeira solicitação (proporcionalidade), o fiscal se limitou a confirmar que a empresa era optante pelo regime de receita bruta, sem, contudo, elaborar novo

demonstrativo de débito de acordo com os critérios estabelecidos pelos incisos IV e V do art. 504 do RICMS.

Transcreve o referido artigo, dando destaque aos incisos IV (alíquotas de 4% e 5%) e V (não inclusão de operações isentas ou sujeitas ao regime de substituição tributária). Reclama que a omissão do fiscal quanto à referida diligência implica prejuízos graves à empresa, uma vez que, além de não poder exercer o seu pleno direito de defesa, o órgão julgador fica impossibilitado de decidir sobre o pleito formulado pela empresa acerca do erro na aplicação da alíquota de 4% e 5%, e não de 17%, bem como de exclusão da base de cálculo das operações isentas ou sujeitas ao regime de substituição tributária. Requer que o processo seja novamente baixado em diligência a fim de que seja suprida a omissão apontada, seguindo-se os critérios estabelecidos pelos incisos IV e V, do art. 504 do RICMS.

Quanto à segunda solicitação da diligência (Laudo), o contribuinte diz que as informações acerca da data da instalação do aplicativo em questão (julho de 2005) foram extraídas do próprio Laudo Pericial elaborado pela Polícia Técnica, e se o Laudo não aponta de forma clara e precisa a data da instalação de todos os aplicativos a que faz referência, não se pode presumir que houvesse aplicativos instalados em data anterior a julho de 2005, de modo que caberia ao autuante diligenciar para obter as informações, e não fazer presunções inadmissíveis. Reitera o pedido de nulidade do lançamento, por insegurança da acusação, em especial no que se refere ao período de julho de 2003 a junho de 2005.

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

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

O fiscal voltou a se pronunciar (fl. 573) dizendo que anexou novos demonstrativos, de acordo com os incisos IV e V do art. 504 do RICMS. Quanto às demais solicitações, diz que as respostas estão às fls. 542/561.

Deu-se ciência dos novos elementos ao contribuinte (fl. 571) e este se pronunciou (fls. 581-582) alegando que o fiscal voltou a apresentar esclarecimentos apenas de forma parcial, sem adotar todas as providências solicitadas pelo órgão julgador.

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

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

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

Reitera os pedidos de nulidade ou improcedência do lançamento.

Um dos autuantes, ao ter vista dos autos, pronunciou-se (fl. 586) sugerindo que o processo seja encaminhado à INFIP para que sejam solicitadas as informações aventadas pelo autuado junto ao ICAP.

Na fl. 591, consta petição solicitando ao colegiado da 1ª JJF, pelo adiamento do PAF para próxima sessão de julgado, tendo em vista que um dos patronos da impugnante, pretende realizar sustentação oral e não poderia participar do julgamento por motivo de força maior.

Nas fls. 592/607, consta decisão de primeira instância, tendo como resultado pela Procedência Parcial do Auto de Infração no valor de R\$85.231,97 através do Acórdão JJF nº 0232-01/13. Nas folhas seguintes consta intimação do contribuinte sobre a Decisão de piso, abrindo prazo para os representantes do autuado, peticionar peça recursal.

Nas fls. 618/655, os representantes entram com Recurso Voluntário repetindo as mesmas razões da peça inicial e fazendo toda a descrição dos fatos cronológicos dos autos.

Pede pela nulidade do Acórdão recorrido alegando que não houve análise dos fatos, em especial das últimas peças, e em conseguinte, pelo não cumprimento de diligência solicitada pelo então relator (José Bizerra Lima Irmão), no entanto, evidencia que o então relator sequer tocou nos quesitos formulados pelo recorrente ou na diligência da própria JJF para que os quesitos fossem respondidos por perito do ICAP, o que evidencia flagrante omissão. Assim, releva que afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório, uma vez que apresentou os quesitos formulados ao Departamento de Polícia Técnica, sendo que a defesa não teve oportunidade de se defender, cerceando o direito do contribuinte. Pede pela nulidade do acórdão e consequente conversão do PAF em diligência.

Alega a nulidade de parte do lançamento de ofício, em especial em relação ao quesito 9 “*Em que data foi instalado o software encontrado no equipamento questionado, bem como suas eventuais alterações? Reposta: 06/06/2005*”. Salienta que o Auto de Infração exige suposta omissão de receita de julho de 2003 a junho de 2007, assim, refuta que o período representa a metade do valor cobrado no Auto de Infração.

Observa, também, que o Laudo Pericial demonstra que não há qualquer segurança da ação fiscal, em especial ao período citado, pois diz que não se pode presumir que havia aplicativos fiscais instalados em data anterior a julho de 2005. Constata a nulidade do lançamento de ofício, conforme o art. 18, IV, “a” do RPAF. Pede, novamente, diligência para dirimir esta questão.

Afirma que há necessidade de diligência às ASTEC para se determinar com segurança a base de cálculo. Pontua que o processo tenta adivinhar o faturamento e diz que não houve a devida demonstração, por parte dos fiscais, dos elementos utilizados para a composição da base de cálculo do tributo lançado, ou seja, nenhum momento foi explicado como foi apurado a base de cálculo do ICMS exigido no lançamento fiscal.

Disse, ainda, que não foram realizados o necessário confronto entre os dados extraídos dos HDs e dos livros e documentos contábeis, fiscais e não-fiscais, divergindo do procedimento sugerido pela INFIP no boletim da Operação Tesouro, assim, pode-se afirmar que não há segurança. Junta os resultados de diligências proferidas, bem como de acórdãos proferidos pelo CONSEF (AI Nº 088299.0010/07-0; 088299.0009/07-1; 128859.0112/07-6; 118973.1812/07-0).

Alega nulidade ação fiscal por cerceamento do direito de defesa. Junta ementa do Acórdão 0094-04/11, transcreve o art. 36, da Lei nº 9.430/96. Pede nulidade do lançamento quanto à presunção não autorizada pela Lei nº 7.014/96. Reproduz o art. 41.

Assevera quanto ao erro da aplicação da multa alegando que a multa não é 100% e sim 70%. Pede pela exclusão das gorjetas da base de cálculo.

Conclui solicitação pela anulação do Acórdão recorrido.

Nas fls. 659/662, o Parecer da PGE/PROFIS pede pelo Provimento do Recurso apresentado no sentido de anular a Decisão de piso, nos termos do art. 119, §1º do COTEB e com esteio do art. 18, II, do RPAF/BA.

Nas fls. 664/671, consta Decisão de 2ª Instância (A-0121-11/14) confirmando a nulidade do Acórdão da JJF que teve o seguinte fundamento:

“VOTO”

Trata-se de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0232-01/13, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do mesmo regulamento.

O Auto de Infração em análise imputa ao contribuinte o cometimento de infração à legislação do ICMS, em razão da omissão ou supressão de tributo mediante utilização de “software” que permite ao usuário a desativação do ECF, possibilitando que uma operação de venda seja registrada no banco de dados sem o correspondente envio ao “software” básico do ECF do comando de impressão do documento fiscal, tendo sido apreendidos os computadores da empresa por ocasião da “Operação Tesouro”, cujo banco de dados foi degravado, obtendo-se o faturamento real do contribuinte.

Pela análise dos autos, entendo haver reparos a fazer na Decisão recorrida.

Averiguo que resta caracterizada a nulidade da Decisão de primeira instância, por cerceamento ao direito de defesa, haja vista ter sido silente quanto à falta de cumprimento da diligência determinada pela Junta e, sobretudo, pela ausência de resposta aos quesitos apresentados pelo Contribuinte.

Consta às fls. 531/532 diligência à INFAZ VAREJO para que os Autuantes, dentre outras solicitações, respondessem aos quesitos apresentados, ou caso não dispusessem de elementos para respondê-los, solicitassem, formalmente, que os quesitos fossem respondidos por perito do ICAP.

Em cumprimento à diligência, o autuante à fl. 535 informou não ter os elementos para responder os quesitos formulados pelo Autuado, sugerindo o encaminhamento do PAF para a INFIP para que sejam atendidos os termos da diligência.

Intimado para se manifestar, o Autuado requereu o encaminhamento dos autos ao ICAP para que fossem respondidos os quesitos formulados, em conformidade com a diligência sugerida pela JJF.

Ocorre que ao invés da diligência determinada, o processo equivocadamente foi pautado para julgamento, inexistindo fundamento do relator acerca da falta de cumprimento da diligência determinada pela JJF.

É cediço que as decisões judiciais e administrativas devem conter a devida fundamentação, enfrentando todos os pontos controvertidos de forma expressa, sob pena de se violar os princípios da ampla defesa, contraditório e do devido processo legal.

Não havendo a devida fundamentação acerca da falta de realização da diligência, não há como se considerar válido o referido Acórdão.

Ademais, torna-se evidente o cerceamento do direito de defesa do Autuado, pois apesar de determinada a realização de diligência, restou suprimido o direito do Recorrente de ter seus quesitos respondidos pelo órgão competente.

Ante o exposto, coaduno com o entendimento externado pelos representantes da PGE/PROFIS, e voto no sentido de PROVER ao Recurso Voluntário e considerar PREJUDICADO o Recurso de Ofício, a fim de se anular a Decisão guerreada, devendo os autos retornarem à primeira instância para um novo julgamento.

VOTO EM SEPARADO (Quanto à fundamentação)

De acordo com o relatório, a 1ª JJF determinou a realização de diligência, em atendimento a solicitação do estabelecimento autuado, tendo sido refeito os demonstrativos originais (fls. 564/569), reduzindo o débito de R\$143.919,70 para R\$ 85.231,97.

No Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo alegou que formulou quesitos a serem respondidas pelos peritos (fls. 531/532), que não foi cumprido pelos autuantes, tendo em pauta suplementar decidido que o processo estava em condições de ser julgado. Requer a “declaração de nulidade do acórdão recorrido e a consequente conversão do PAF em diligência.

Por sua vez, a PGE/PROFIS (fls.649/651), opinou pelo provimento do Recurso Voluntário, fundamentando que o relator não fundamentou em “seu voto as questões atinentes à falta de cumprimento da diligência determinada pela Junta”.

Logo, a questão suscitada diz respeito a não realização da diligência ou falta de fundamentação quanto à justificação da não realização da diligência fiscal requerida.

Pela análise dos elementos contidos no processo, constato que a quesitação contida no item 3 da diligência à fl. 532, formulada às fls. 523-524, foi respondida a maior parte pelo autuante à fl. 535. Outras respostas estão contidas no Auto de Exibição e Apreensão, Laudo do IAT, Demonstrativo original e Demonstrativo analítico exemplificativo, conforme resumo abaixo:

Item	Quesito	Elementos do processo – Laudo – fls. 472/485	Fl.
a	Local do uso dos computadores.	Restaurante Pereira Auto de Exibição e Apreensão Mandado de Busca e Apreensão	472 14 a 16 24
b	Versão em uso do Colibri ... computador	Colibri Windos e Colibri DOS	476
c	Versão gravada ... no computador	Maq 1-06/07/05; Maq 2 e Maq 5 – Não apresenta data de instalação; Maq. 3 – 20/08/07;	535
d	Data mais antiga e atual ... banco dados	06/07/05 e 20/08/07	535
e	Arquitetura da fraude... detalhamento e chaveador	O aplicativo MDC instalado no HD qd configurado no modo treinamento permite que uma operação de venda registrada no banco de dados não emita o cupom fiscal correspondente Boletim de para fiscalização	476 e 478 18
f	Como se chegou aos valores do faturamento	Degravação do HD Vide fl. 10 – Receita do HD – Receita da DMA - mês Demonstrativo original Demonstrativo Analítico Exemplificativo	480 117 9 a 13 189
g	Quais os aplicativos homologados pela SEFAZ antes da edição da Port. 53/05	Não foi objeto da perícia...	
H	Se a degravação foi presenciada por preposto da empresa.	Não.	472

Portanto, entendo que as respostas da quesitação se encontram no processo para subsidiar a Decisão quanto à realização ou não da diligência solicitada pelo estabelecimento autuado.

Nas fls. 683/684, a JJF converte os autos em diligência à INFIP com a seguinte fundamentação:

Este Auto de Infração diz respeito a omissão ou supressão de tributo mediante utilização de “software” que permite ao usuário a desativação do ECF, possibilitando que uma operação de venda seja registrada no banco de dados sem o correspondente envio ao “software” básico do ECF do comando de impressão do documento fiscal, tendo sido apreendidos os computadores da empresa por ocasião da “Operação Tesouro”, cujo banco de dados foi degravado, obtendo-se o faturamento real do contribuinte. Consta que todo o material foi “resgatado” mediante Mandado de Busca e Apreensão.

O processo foi julgado em 1ª instância, mediante o Acórdão JJF 0232-01/13 (fls. 582/597). Houve recurso de ofício.

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 608/645).

Em decisão da 1ª Câmara, mediante o Acórdão CJF 0121-11/14 (fls. 664/661), foi decretada a nulidade da decisão de primeira instância, determinando-se que fosse proferido novo julgamento. A razão da nulidade foi que a decisão de primeira instância deixou de apreciar alegação contida na impugnação, implicando cerceamento de defesa, haja vista que não foi atendido ao requerimento da defesa no sentido de que fossem respondidos quesitos por ela formulados.

Consta às fls. 531-532 diligência à Infaz Varejo para que os autuantes, dentre outras solicitações, respondessem aos quesitos apresentados pela defesa às fls. 523-524, sendo que, caso os autuantes não dispusessem de elementos para respondê-los, deveriam solicitar, formalmente, que os quesitos fossem respondidos por perito do ICAP (Instituto de Criminalística Afrânio Peixoto).

Em face da diligência, um dos autuantes prestou informação (fls. 535-535-A) dizendo não ter elementos para responder aos quesitos formulados pelo autuado, e sugeriu o encaminhamento dos autos à INFIP para que fossem atendidos os termos da diligência.

Em sua manifestação (fls. 556/561), o autuado requereu o encaminhamento dos autos ao ICAP para que fossem respondidos os quesitos formulados.

Solicitação

Esta Junta solicita que a INFIP responda aos quesitos formulados pelo contribuinte às fls. 523-524.

Caso esse órgão não disponha de elementos para responder aos aludidos quesitos, deverá solicitar, formalmente, que os quesitos sejam respondidos por perito do ICAP (Instituto de Criminalística Afrânio Peixoto).

Ao órgão preparador

Após o atendimento da solicitação supra, deverá ser dada ciência do resultado desta diligência ao sujeito passivo, fornecendo-lhe, no ato da intimação, mediante recibo:

a) cópia do presente despacho

b) cópia da informação prestada pela INFIP em atendimento à presente diligência, bem como cópia dos elementos que porventura a ela sejam acostados.

Na intimação do sujeito passivo deverá ser declarado de forma expressa que ele terá o prazo de 10 dias para se manifestar, caso pretenda fazê-lo.

Em resposta da diligência solicitada, a INFIP, na fl. 686, a Inspetora Sheilla Meirelles pontua que ao recepcionar o processo verificou que o envelope de fls. 117 com indicação de conter CD se encontra aberto e sem nenhuma mídia. Disse que o conteúdo da referida mídia são arquivos magnéticos originais autênticos, extraídos do HD apreendido por determinação judicial na Operação e alvo acima mencionados.

Salienta que esses arquivos são bancos de dados de vendas, mapas ECF redução Z e outros devidamente listados na relação de fl. 118 do processo, valores esses reclamados pelo autuante. Assim, encaminha-se os autos ao CONSEF para que se proceda a restituição do CD aos autos, com o posterior retorno a esta INFIP, para o cumprimento da diligência solicitada.

Em nova solicitação de diligência, fls. 688/692, o relator faz o histórico dos fatos processuais de todas as diligências e encaminha os autos à Coordenação Administrativa do CONSEF para:

"Conforme acaba de ser exposto, em diligência às fis. 675-676, renumeradas como fis. 683-684, esta Junta solicitou à INFIP que, pelas razões enunciadas no despacho da diligência, a fim de sanar vício que acarretara a anulação de decisão anterior desta Junta, e tendo em vista que a autoridade autuante havia declarado não ter elementos para responder aos quesitos formulados pelo autuado e sugerira o encaminhamento dos autos à INFIP para que fossem respondidos os aludidos quesitos, fossem respondidos pela INFIP os quesitos formulados pelo contribuinte às fis. 523-524 (renumeradas como fis. 528-529), recomendando-se na mesma diligência que, caso a INFIP não dispusesse de elementos para responder aos aludidos quesitos, deveria solicitar, formalmente, que os quesitos fossem respondidos por perito do Instituto de Criminalística Afrânio Peixoto (ICAP).

Em resposta à diligência, a INFIP informou no instrumento à fl. 678 (renumerada como fl. 686) que, ao recepcionar o processo, o envelope à fl. 117 com indicação de conter um CD se encontrava aberto e sem nenhuma mídia.

Em face disso, a INFIP devolveu o processo ao CONSEF, para que se proceda à "restituição" do CD aos autos, com o posterior retorno à INFIP, para cumprimento da diligência.

Esta Junta encaminha o processo a essa Coordenação Administrativa, para atender à solicitação da INFIP.

Paralelamente à ausência do CD no envelope à fl. 117, deverá ser verificado por qual razão o processo teve suas folhas renumeradas desde a fl. 431 até a "atual" fl. 686, que deveria ser a fl. 678.

Percebe-se que a renumeração das folhas ocorreu após o despacho de retorno do processo da INFIP, pois no aludido despacho é feita menção a peças processuais com a numeração anterior:

a) o despacho refere-se à diligência às fis. 675 e 676 (atuais fis. 683-684);

b) refere-se também às quesitações efetuadas pela defesa às fis. 523 e 524 (atuais fis. 528 e 529).

Os números das folhas foram riscados, apondo-se em seguida novos números."

Na fl. 693, o Coordenador encaminha os autos à SAT/DAT/ METRO/CPPAF solicitando ao autuante que apresente, se possível, cópia dos arquivos magnéticos apreendidos por ocasião da "Operação Tesouro" e relacionados no Recibo de Arquivos Eletrônicos acostados aos autos à fls. 118, em atendimento à diligência solicitada em 10/11/2015 pelo então relator.

Nota que o envelope de fl. 117, no qual deveria constar o CD com os supracitados arquivos

entregues pelo referido autuante ao contribuinte em 09/01/2008, encontra-se aberto e sem a aludida mídia, motivo pelo qual a INFIP retornou o presente PAF a este CONSEF solicitando providências para reaver tais arquivos, dados estes considerados necessários para o cumprimento da diligência anterior solicitada pelo mesmo relator em 09/12/2014.

Na fl. 694, o fiscal autuante informa que em atendimento ao exarado pela Coordenação do CONSEF disse que não dispõe de cópia da mídia que foi apresentada como objeto de prova das infrações contidas nas fls. 117 e 118 do presente PAF.

Salienta que não tomou parte na operação denominada “Operação Tesouro” por ocasião da apreensão dos documentos e dos arquivos acima referidos, no entanto, sustenta que apenas participou única e exclusivamente da lavratura do Auto de Infração de acordo com as informações neles colhidas.

Na fl. 696, o Coordenador retornou os autos à INFIP para atender a diligência solicitada. Na fl. 697, consta petição do CPPAF, atendendo ao solicitado na folha anterior, ou seja, verificar os arquivos de dados do CD da Operação Tesouro. Depois, na folha seguinte retornou ao CONSEF que, posteriormente, encaminhou à INFIP para atender a solicitação das fls. 688/692.

Nas fls. 706-07, os autos foram convertidos em diligência à INFIP para que sejam adotadas as providências necessárias, para que reste efetiva e definitivamente esclarecidas as demandas. Caso alguns dos quesitos não possam ser respondidos pela repartição fiscal, o PAF deve ser encaminhado para os peritos do ICAP - Instituto de Criminalista Afrânia Peixoto. A descrição da diligência é a seguinte:

1 - Eis a quesitação formulada pelo contribuinte autuado:

- a) Qual o local de uso dos computadores “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*
- e) Anexo ao auto de infração foi entregue um dossiê elaborado pela INFIP, no qual se descreveu detalhadamente o que se denominou “arquitetura da fraude”. Nesse contexto, questiona-se:*
 - e.1) Foi identificada a referida arquitetura da fraude no estabelecimento da autuada*
 - e.2) Em caso positivo, descrever detalhadamente como estava montada a tal arquitetura da fraude*
 - e.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 Demonstrar a base de calculo do tributo lançado por*

2 - Considerando que o Laudo de Exame Pericial (fls.480/481) apontou como data de instalação de software encontrado no equipamento questionado, 06/07.05, pede que a INFIP responda a indagação do autuado (fl.626), “como um aplicativo fiscal instalado em 06/07/2005 pode justificar uma omissão de receita do período de julho de 2003 a junho de 2005”

3 - pede-se que os exames e as providências retro referidas, sendo o caso, elaborar novo demonstrativo de débito para a infração apontada, demonstrando de forma detalhada e discriminada a base de calculo do tributo apurado, permitindo ao autuado ampla defesa e o contraditório.

Ao final dos trabalhos, os autos devem ser devolvidos à Coordenação do CONSEF, afim de que seja intimado o sujeito passivo para tomar conhecimento desse pedido de diligência, do seu resultado, dos novos demonstrativos elaborados; fornecer, no ato da intimação, mediante recibo, cópia desse despacho, além de

outros elementos acostados aos autos e que interesseem aos esclarecimentos dos fatos na diligência presente, concedendo o prazo legal para novas manifestações do contribuinte.

Após tais providências, deve o processo retomar aos Auditores responsáveis pela autuação para nova Informação Fiscal.

No cumprimento da diligência solicitada, fls. 711/716, a inspetora juntamente com o fiscal designado discorreu em relação as argumentações perguntadas.

Ressalta que a Operação Tesouro, resultou de denúncia de sonegação fiscal decorrente do uso do programa aplicativo fiscal denominado Colibri, que possibilitava que uma operação de venda fosse registrada no banco de dados do contribuinte sem o correspondente envio ao software básico do ECF do comando de impressão do cupom fiscal, conforme detalhado as fls. 19 a 23.

Salienta que a Perícia Técnica realizada nos HD apreendidos demonstrou às fls. 482 a 486 que os programas de configurações existentes no Sistema Colibri instalados nos computadores da empresa permitiam a utilização de impressora fiscal e não fiscal possibilitando que não fossem registrados na impressora fiscal valores de vendas efetivamente realizadas, conforme ficou comprovado pela fiscalização ao comparar o banco de dados de vendas com as informações da memória fiscal e da DMA, fls. 09 a 13, do Auto de Infração em questão.

Pontua que a infração praticada está tipificada na Lei Federal nº 8.137/90, que configura Crime Contra a Ordem Tributária. Reproduz o art. 1º, I e 2º, V da Lei nº 8.137/90.

Lei Federal nº 8.137/90:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;.....

Mais adiante no artigo 2º:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Assevera que a Lei Federal nº 9.609/98, citada pela defesa, trata da proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País, portanto não constitui objeto de atuação da Força Tarefa. As normas para equipamentos, programas de computador e gerenciamento de dados são apenas instrumentos de trabalho, sendo relevante para a fiscalização apenas as informações fiscais constantes dos bancos de dados.

Trouxe os esclarecimentos numeráveis que passou a responder a quesitação (fls. 707):

1 – Quesitação formulada pelo contribuinte autuado:

a) *Qual o local de uso dos computadores “Maq01/02/03/04/05” quando foram confiscados?*

Resposta - As “Maq01/02/03/04/05” foram apreendidas nas dependências do estabelecimento da empresa **Vila da Barra Comercio de Bar e Restaurante Ltda.**, CNPJ 05.940.792/0001-06, situada na Av. Sete de Setembro, nº 540- Porto da Barra, Salvador/BA, por força do Mandado de Busca e Apreensão, fls. 24;

b) *Qual a real versão em uso do Colibri e em qual equipamento o mesmo estava efetivamente funcionando;*

Resposta - Na Maq01 foi encontrada em uso a versão DOS Colibri 3.30 e Paturi 3.30, que permitiam a configuração para impressão fiscal e não fiscal. Informação detalhada sobre esse quesito consta do **Laudo de Exame Pericial/Icap nº200702652601**, fls. 478 a 482 deste PAF, quesito 7.

c) *Qual a versão existente/gravada no hardlock, nº. de série e em qual computador o mesmo estava conectado;*

Resposta - Não consta do Auto de Exibição de fls. 14 e 15 registro de apreensão de hardlock. Esse equipamento é um instrumento de autenticação do programa para garantir os direitos autorais do fabricante. O foco da Força Tarefa foi buscar informações negadas constantes de banco de dados.

- 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;

Resposta - No arquivo BRVENDAS.DBF, foram encontradas a data mais antiga 15/07/2003 e a mais atual 01/10/2007, dia anterior a data da operação. Este arquivo de banco de dados que contem as operações de vendas da empresa PEREIRA estava instalado dentro do sistema COLIBRI, conforme pode ser visto no seguinte registro de autenticação do sistema FTK:
50fe986e7b2746d3d05cdbae28c6c094,"304c9a7187497f4ef779d4229aaa5b9967af3ed3","Imagen-Maq01-HD01.E01\Partition 1 [32247MB]\SERVIDOR [FAT32]\[root]\ColibrP1\BRVENDAS.DBF"

- e) Anexo ao auto de infração foi entregue um dossiê elaborado pela INFIP, no qual se descreveu detalhadamente o que se denominou “arquitetura da fraude”. Nesse contexto, questiona-se:

1. Foi identificada a referida arquitetura da fraude no estabelecimento da autuada?

Resposta - Sim. Ficou demonstrado no Laudo Pericial ICAP nº 2007026526 01, fls. 482 a 486, que na Maq01, partição Servidor, foi encontrado dois programas de gerenciamento de dados denominados Sistema Paturi, versão 3.30 e Sistema Colibri versão 3.30, instalado na pasta COLIBRP1, configurações para impressora fiscal e não fiscal. Nas Maq02,03 e 05 foram encontradas cópias dos programas e backup parciais do banco de dados.

2. Em caso positivo, descrever detalhadamente como estava montada a tal arquitetura da fraude;

Resposta - De acordo com Laudo Pericial ICAP nº 2007026526 01, fls. 482 484, no arquivo NF.BAT, foi encontrada a sequência de comando DOS para configurar a ativação da impressão não fiscal. No arquivo F.BAT foi encontrada a sequência de comando DOS para configurar a ativação da impressora fiscal.

3. Foi encontrado o “chaveador” referido no dossiê da “arquitetura da fraude”;

Resposta - O computador conectado a impressora fiscal e não fiscal estava configurado para trabalhar através de um menu de escolha no modo fiscal ou não fiscal sem precisar de chaveador, nem de dois computadores, conforme figura 1 do Boletim para a Fiscalização, fls. 19. O comando era enviado via teclado.

- f) Como se chegou aos valores mensais de faturamento. Neste caso, fornecer a memória completa;

Resposta - O faturamento apurado pela fiscalização, fls. 09 a 13, consta do arquivo “Vendas de 2003 a 2007 DOS” na pasta “Equipe_15_Pereira-Arquivos” do CD anexado as fls. 699. A memória completa consta do mesmo CD no arquivo BRVENDAS.dbf.

- g) Quais eram os aplicativos fiscais homologados pela Sefaz antes da edição da Portaria nº 53/2005, de 20/01/2005;

Resposta - A Sefaz nunca teve atribuição para homologar aplicativos (ECF). De acordo com o Art. 824-D, alínea g, do RICM aprovado pelo Decreto 6.284 de 14 de março de 1997, competia a Sefaz tão somente efetuar o cadastramento dos aplicativos utilizados:

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:

.....

A Portaria 53/2005 introduziu, para fins de cadastramento, a exigência de prévia homologação dos aplicativos por uma instituição autorizada para emitir certificação de homologação, com as normas das NOTAS TÉCNICAS DA COTEPE.

- h) Quando da gravação dos HD havia algum preposto da autuada presente.

Resposta - Os HDs foram apreendidos na presença de preposto do contribuinte, sendo copiados e autenticados pelo ICAP, ficando sob custódia do referido órgão. Cópia autenticada dos arquivos tipo DBF, SQL, EXCEL, DOC, etc., foram encaminhadas ao Fisco para fiscalização.

- i) Demonstrar a base de cálculo do tributo lançado ror

Resposta - A base de cálculo está demonstrada no Auto de Infração, fls. 01 e 02, e no Demonstrativo de Débito, fls. 04 a 06 e foi apurada tomando por base informações constantes do arquivo FTK:
50fe986e7b2746d3d05cdbae28c6c094,"304c9a7187497f4ef779d4229aaa5b9967af3ed3","Imagen-

Maq01-HD01.E01\Partition 1 [32247MB]\SERVIDOR [FAT32]\[root]\ColibrPI\BRVENDAS.DBF"

2 – Considerando que o Laudo de Exame Pericial (fls.480/481) apontou como data de instalação de software encontrado no equipamento, 06/07/05, pede que a INFIP responda a indagação do autuado (fl.626), “como um aplicativo fiscal instalado em 06/07/2005 pode justificar uma omissão de receita do período de julho de 2003 a junho de 2005”.

Resposta - A data de 06/07/2005, indicada no programa Colibri, versão DOS instalado na Maq01 do contribuinte em questão é a data de registro do sistema operacional para a última instalação ou atualização do aplicativo no sistema. Informações sobre a atualizações, versões e datas de instalação encontra-se no Laudo de Exame Pericial fls. 478 a 480.

Os dados de vendas que deram sustentação a autuação no período de 2003 a 2005 se encontravam no banco de dados do contribuinte, que é independente do aplicativo gerenciador ou do ECF.

3 – Pede-se que os exames e as providências retro referidas, sendo o caso, elaborar novo demonstrativo de débito para a infração apontada, demonstrando de forma detalha e discriminada a base de cálculo do tributo apurado, permitindo ao autuado, ampla defesa e o contraditório.

Resposta - A base de cálculo do tributo permanece a mesma, visto que foi levantada de arquivos autenticados pelo órgão competente, quando da devida apreensão dos HDs.

O relator, na fl. 718, converte novamente os autos em diligência à ASTEC no sentido de cumprimento completo da diligência solicitada nas fls. 706-07, postos que informa que não constou nos autos a intimação ao sujeito passivo para tomar conhecimento do resultado da diligência e posterior envio para nova informação fiscal, após o pronunciamento do contribuinte.

Em nova manifestação do patrono do contribuinte, fls. 726/732, nesta oportunidade suscita nulidade do lançamento tributário.

Sustenta que restou amplamente demonstrado, o Laudo Pericial carreado aos autos comprova a **nulidade absoluta de parte do lançamento de ofício** ora em discussão, tendo como ponto polêmico que gerou discussão nestes autos, e que tem total importância para o deslinde do processo encontra-se no Quesito 09, assim redigido (fls. 478/479):

9) QUESITO: “*Em que data foi instalado o software encontrado no equipamento questionado, bem como suas eventuais alterações?*

RESP.: Em 06/07/2005.

Salienta que o primeiro 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.

Explica que o Auto de Infração exige uma suposta omissão de receita do período de julho de 2003 a junho de 2007. Então, surgiu a seguinte pergunta: *como um aplicativo fiscal instalado em 06/07/2005 pode justificar uma omissão de receita do período de julho de 2003 a junho de 2005, que representa a metade do valor cobrado no Auto de Infração?*

Assevera que o Laudo Pericial demonstra que não há qualquer segurança na acusação fiscal, em especial no período de julho de 2003 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.

Reproduz o “item 2” da resposta da diligência cumprida nas fls. 711/716 que se pronunciou sobre incongruência verificada pela defesa.

“2 – Considerando que o Laudo de Exame Pericial (fls. 480/481) apontou como data de instalação de software encontrado no equipamento, 06/07/05, pede que a INFIP responda a indagação do autuado (fl. 626), ‘como um aplicativo fiscal instalado em 06/07/2005 pode justificar uma omissão de receita do período de julho de 2003 a junho de 2005’.”.

Resposta – A data de 06/07/2005, indicada no programa Colibri, versão DOS instalado na Maq01 do

contribuinte em questão é a data de registro do sistema operacional para a última instalação ou atualização do aplicativo no sistema. Informações sobre a atualizações, versões e data de instalação encontra-se no Laudo de Exame Pericial fls. 478 a 480.

Os dados de vendas que deram sustentação a autuação no período de 2003 a 2005 se encontravam no banco de dados do contribuinte, que é independente do aplicativo gerenciador ECF.”

Acrescenta que se o Laudo Pericial que ampara o Auto de Infração não aponta de forma clara e precisa a data de instalação de todos os aplicativos a que faz referência o autuante, seja por erro ou omissão da própria Polícia Técnica, não se pode presumir que havia aplicativos fiscais instalados em data anterior a julho de 2005.

Chama atenção para o fato se foi ou não degravado o faturamento do período de julho de 2003 a junho de 2005, se a informação da Polícia Técnica é no sentido de que o aplicativo fiscal somente foi instalado em junho de 2005. Sustenta que há uma verdadeira incongruência entre a degravação empreendida pela SEFAZ e as conclusões obtidas pelo Departamento de Polícia Técnica.

Entende que fazer presunções inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo, impondo ao contribuinte deveres probatórios ontologicamente impossíveis e irrazoáveis, que não revelem o esforço do aparato fiscal de identificar as circunstâncias fáticas e jurídicas que permitem chegar as suas próprias conclusões.

Reitera que o Laudo Pericial demonstra que não há qualquer segurança na acusação fiscal, em especial no período de julho de 2003 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.

Ressaltar que a 2ª JJF já apreciou matéria idêntica, também decorrente da cognominada Operação Tesouro, oportunidade em que acolheu o pedido de nulidade formulado pelo Contribuinte em relação ao período anterior à data de instalação do aplicativo fiscal supostamente “ensejador” da fraude, dado a incerteza na constituição da base de cálculo, tendo como suporte a resposta de quesição contida no Laudo Pericial, conforme se depreende na análise do Acórdão JJF nº 0184-02/15 (reproduzido), de relatoria do ilustre Dr. Antônio Cesar Dantas De Oliveira.

Salienta que o entendimento citado restou confirmado pela Segunda Instância deste CONSEF/BA, por meio do Acórdão nº 0017-11/16 proferido no âmbito da 1ª CJF. Transcreve parte do voto do relator da Câmara (Dr. Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo)

Ressalta ainda outro julgado da 2ª CJF que também já teve a oportunidade de apreciar esta matéria, ocasião em que acolheu o argumento recursal de nulidade da ação fiscal por não existir segurança e certeza do lançamento de ofício em relação ao período em que ainda não havia implantação do mecanismo supostamente “ensejador” da fraude que dá sustentação à acusação fiscal, conforme ementa do Acórdão CJF nº 0121-12/15, proferido pelo então Presidente/Relator Dr. Fernando Antônio Brito De Araújo. Reproduziu trecho do voto relator.

Finaliza solicitando que seja julgado Nula a ação fiscal em relação ao período anterior a junho de 2005, período em que ainda não havia implantação do alegado mecanismo “ensejador” da fraude que dá suporte à cobrança, por não existir segurança e certeza do lançamento de ofício.

Conclui requerendo a Nulidade do Auto de Infração.

Em resposta ao autuado, o autuante presta informação – fl. 735 -, dizendo que a data de 06/07/2005, questionada pela defesa, trata-se de autorização do SOFT já existente, pois afirma que a sonegação já ocorria mesmo antes da referida data, de acordo com o que está escrito nas fls. 715-16. Sustenta pela manutenção do valor integral, tendo em vista os valores apurados nas planilhas (fls. 736/740) que foram anexados nesta informação fiscal.

Presentes na sessão de julgamento em 12/08/2021, os Advogados Dr. Carlos Eduardo Lemos de Oliveira, OAB/BA 18956 e Dra. Camila Gonzaga Alves Ferreira, OAB/BA 45113, que participou como

ouvinte. Pontuou ter o Autuante admitido que não participou da operação de apreensão dos equipamentos e que isso macula o feito de nulidade.

Disse precisar desmistificar o Programa Colibri como um software de sonegação de imposto, e que nunca fora utilizado pela Impugnante com o fito de sonegar impostos. Que esta ferramenta ainda se encontra em utilização pela Impugnante, o qual fora devidamente regularizado.

Disse que o software tinha como objetivo transmutar a emissão dos documentos fiscais de forma auxiliar, como registro não fiscal, quando de um eventual travamento do software ou quebra da ECF, quando o software, e que o Colibri era utilizado para emitir informalmente os documentos não fiscais que seriam posteriormente emitidos fiscalmente após o restabelecimento do equipamento para o ECF.

Contestou a premissa utilizada pelos agentes encarregados pela operação objeto da autuação de que todos que utilizavam o Colibri o utilizavam para fins de evasão de receitas tributárias.

Reclamou que toda a operação foi realizada a revelia do contribuinte, o que não lhe permitiu explicitar a operacionalidade do software e a composição dos dados que continham, tendo exemplificado que continham informações gerenciais como: PEDIDOS, CANCELAMENTOS DE PEDIDOS e INFORMAÇÕES DE EXTRATOS BANCÁRIOS.

Reitera a necessidade de se examinar o HARDLOCK (PLUG OU PEN DRIVE DE AUTORIZAÇÃO) com fins de confirmar qual a versão do Colibri instalada e em uso ao tempo da apreensão, nas máquinas da Impugnante, haja vista alegar que versão instalada e versão em uso são diferentes.

Repetiu o argumento acerca da Portaria 53/05, e quanto ao pedido alternativo de se fazer o cálculo da proporcionalidade das suas saídas tributadas.

É o relatório

VOTO

Se trata de impugnação ao Auto de Infração de nº 207160.0014/07-0, lavrado para fins de recuperação do ICMS que diz respeito a omissão ou supressão de saídas de mercadorias mediante utilização de “software” que permite ao usuário a desativação do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF, possibilitando que operações de venda fossem registradas no banco de dados sem o correspondente envio ao “software” básico do ECF a partir do comando de impressão do documento fiscal.

Consta dos autos que este processo já fora objeto de julgamento em segunda instância que anulou a decisão de piso, conforme respectivo excerto da referida decisão abaixo:

“Pela análise dos autos, entendo haver reparos a fazer na Decisão recorrida.

Averiguo que resta caracterizada a nulidade da Decisão de primeira instância, por cerceamento ao direito de defesa, haja vista ter sido silente quanto à falta de cumprimento da diligência determinada pela Junta e, sobretudo, pela ausência de resposta aos quesitos apresentados pelo Contribuinte.

Consta às fls. 531/532 diligência à INFRAZ VAREJO para que os Autuantes, dentre outras solicitações, respondessem aos quesitos apresentados, ou caso não dispusessem de elementos para respondê-los, solicitassem, formalmente, que os quesitos fossem respondidos por perito do ICAP.

Em cumprimento à diligência, o autuante à fl. 535 informou não ter os elementos para responder os quesitos formulados pelo Autuado, sugerindo o encaminhamento do PAF para a INFIP para que sejam atendidos os termos da diligência. Intimado para se manifestar, o Autuado requereu o encaminhamento dos autos ao ICAP para que fossem respondidos os quesitos formulados, em conformidade com a diligência sugerida pela JJF.

Ocorre que ao invés da diligência determinada, o processo equivocadamente foi pautado para julgamento, inexistindo fundamento do relator acerca da falta de cumprimento da diligência determinada pela JJF.”
Grifei.

Contudo, desta feita, consta devidamente cumprida a diligência em questão, que deu azo a anulação da decisão proferida pela 1ª JJF no Acórdão nº 0232-01/13, conforme é possível aferir das fls. 711 a 716, tendo sido o autuado devidamente cientificado da mesma conforme se infere do documento de intimação acostado à fl. 722 e do comprovante de científicação do contribuinte à fl. 723. De maneira que, este processo se encontra devidamente saneado e apto a ser apreciado por este colegiado.

Consta que a constatação da fraude em tela se deu a partir da apreensão dos computadores da empresa, mediante Mandado de Busca e Apreensão, por ocasião da deflagração da chamada “*Operação Tesouro*”, quando os bancos de dados contidos nos HDs (hard disks – discos rígidos) das respectivas máquinas apreendidas e os dados relativos às suas operações de vendas foram “degravados”, de modo a obter-se o faturamento real do contribuinte.

A Impugnante alega que a fiscalização agiu sob forte comoção pública e clamor midiático, lavrando dezenas de Autos de Infração, com base em suspeição, como se os números divergentes encontrados nos computadores refletissem prova absoluta. Disse que, se houve prova de uso de “software” irregular, isso seria apenas indício de fraude a ser investigado, exigindo ainda ao fisco apurar se houve sonegação, conforme sugeriu a INFIP, porém afirmou que os fiscais, talvez por pressão pelo resultado da operação, apenas adotaram o conteúdo objeto de degravação dos dados dos HDs, sem qualquer auditoria efetiva, presumindo que os dados dos HDs representavam o faturamento real.

Em manifestação posterior, o autuado pôs em dúvida a autenticidade do conteúdo dos HDs em relação ao seu estabelecimento, apontando a possibilidade de troca dos referidos HDs com os de outros contribuintes, haja vista ter alegado que os equipamentos ao serem apreendidos, transportados e armazenados na repartição policial, em meio a grande quantidade de documentos e equipamentos, que eram envolvidos em sacos plásticos, normalmente sacos de lixo, retirados de dezenas de contribuintes investigados, podendo ser misturados.

De maneira que, protesta que as “degravações” dos HDs, por terem sido realizadas unilateralmente, sem a presença do representante de sua empresa, não transferem segurança de que os dados apresentados sejam efetivamente do seu estabelecimento.

Em vista do exposto, na fase de instrução, objetivando afastar a dúvida suscitada pelo autuado quanto a não serem do computador da empresa os dados obtidos pela fiscalização, e considerando-se que o Auto de Exibição e Apreensão às fls. 14-15 apenas menciona o título do estabelecimento (“nome de fantasia”) – Restaurante Pereira –, não indicando o nome da empresa e o seu endereço, o processo foi remetido em diligência à INFIP, fls. 429 a 430, a fim de que fosse informado se o citado Restaurante Pereira é de fato o estabelecimento do autuado, bem como para que fosse informado, detalhadamente, de que forma foi feita a degravação dos dados do contribuinte em apreço, requerendo ainda ser informado, com relação à degravação, se o contribuinte havia sido previamente intimado para designar representante ou preposto a fim de acompanhar o procedimento, se o procedimento de degravação foi efetuado com a presença de representante ou preposto do contribuinte, e quais os elementos que asseguram, inequivocamente, a vinculação dos dados degravados ao estabelecimento do autuado.

Consta ter a INFIP (fls. 433 a 439) respondido: **I**) que a identificação “Restaurante Pereira” se refere ao nome de fantasia do contribuinte autuado, por conta das investigações conhecidas como “*Operação Tesouro*”; **II**) Informado em detalhes como foi realizada a degravação pelo ICAP (Instituto de Criminalística Afrânio Peixoto); **III**) Explicado a forma como foi feita a busca e apreensão dos livros, documentos, equipamentos e mídias do contribuinte; **IV**) Afirmado que a análise pericial realizada pelo ICAP prescinde de presença de qualquer pessoa estranha a seu

quadro de peritos, de modo que os exames realizados nos equipamentos e nas mídias apreendidos foram realizados sem a presença de representantes do contribuinte autuado; v) Pontuado quanto os critérios adotados pelo ICAP que: v.a.) a INFIP recebeu do MP [Ministério Público] as cópias dos arquivos encontrados nas diversas mídias (HDs, DVDs, CDs, disquetes, etc.) apreendidas; v.b.) as cópias dos arquivos contidos nessas mídias foram feitas pelo ICAP, ao qual coube também a guarda e a análise das referidas mídias; v.c.) as cópias dos arquivos contidos nas mídias foram realizadas através de um programa conhecido como Encase; v.d.) a duplicação pericial é fundamental para se preservar a integralidade e a fidelidade das provas, do conteúdo das mídias; v.e.) os metadados de um arquivo podem identificar a data de sua criação, a data da última modificação, o proprietário criador, o autor e até o endereço MAC (Media Access Control) da placa de rede do microcomputador onde foi criado, daí a importância de se manipular tão somente os arquivos gerados através da duplicação forense; v.f.) em um dos Laudos Periciais já emitidos pelo ICAP consta a metodologia utilizada na duplicação pericial; v.g.) foram as cópias da duplicação pericial que chegaram à INFIP; v.h.) o contribuinte pode a qualquer tempo solicitar uma nova duplicação do conteúdo de suas mídias apreendidas.

Ao ter ciência do resultado da diligência, o contribuinte manifestou-se destacando a declaração da INFIP de que não teve acesso às mídias originais, mas tão somente às cópias do material degravado pelo ICAP. Alegou ilegitimidade da prova produzida, pois a INFIP admitiu que o representante do contribuinte não foi intimado para presenciar o rompimento do lacre, deixando assim de ser cumprida a regra do parágrafo único do art. 36 da Lei nº 9.430/96, segundo o qual o sujeito passivo e demais responsáveis serão previamente notificados para acompanharem o procedimento de rompimento do lacre e identificação dos elementos de interesse da fiscalização.

É de bom alvitre reproduzir o esclarecimento do ilustre Relator do Acórdão 1ª JJF nº 0232-01/13, JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO, de que: “(...) essa Lei 9.430/96, citada pelo autuado, é uma lei federal que, dentre várias coisas, disciplina alguns procedimentos de fiscalização, por parte do fisco federal, inclusive a lacração de arquivos, dispondo, no art. 36, que a autoridade fiscal encarregada de diligência ou fiscalização pode promover a lacração de móveis, caixas, cofres ou depósitos onde se encontram arquivos e documentos, toda vez que ficar caracterizada a resistência ou o embargo à fiscalização, ou ainda quando as circunstâncias ou a quantidade de documentos não permitirem sua identificação e conferência no local ou no momento em que foram encontrados, e no parágrafo único prevê que o sujeito passivo e demais responsáveis serão previamente notificados para acompanharem o procedimento de rompimento do lacre e identificação dos elementos de interesse da fiscalização.”

Portanto, se trata de uma recomendação endereçada aos agentes do fisco da União que não alcança ou se impõe sobre a conduta do funcionalismo estadual. De modo que, apesar do RICMS/BA, em essência ser semelhante à federal no tocante à necessidade de lacração do bem, este difere da lei federal quanto a necessidade do sujeito passivo e demais responsáveis serem previamente notificados para acompanharem o procedimento de rompimento do lacre e identificação dos elementos de interesse da fiscalização.

Portanto, nada nos autos autoriza a presunção de que tivesse havido “troca” dos HDs do contribuinte com os de outra empresa, ou mitiga os dados colhidos na degravação, restando por superada, assim, a preliminar suscitada.

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

Em relação a essa matéria considero ser irrelevante se o programa aplicativo estava certificado ou não, pois o que está em voga não é uma formalidade de obrigação tributária acessória, e sim uma constatação fática de que os dados extraídos dos equipamentos apreendidos denotam registros de vendas (saídas de mercadorias) em valor superior ao declarado ao fisco.

Somado ao fato concreto de que os HDs indicam a omissão de saídas apurada fora possível em virtude da presença de um programa que possibilitava que uma operação fosse registrada no banco de dados sem o correspondente envio das operações de vendas ao “software” básico do equipamento emissor de Cupom Fiscal (ECF).

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

Por conseguinte, se torna inquestionável também a multa de 100%, dado que a autuação está repleta de elementos probatórios para amparar a acusação de fraude, descabendo a arguição defensiva de que as acusações ocorreram sem provas, pois os equipamentos foram apreendidos em flagrante no estabelecimento da Impugnante restando implícito que quem fez a “bifurcação” entre as CPUs fiscal e não fiscal, fora o mesmo que a degravação dos respectivos dados sopesados com a escrituração fiscal, comprovou haver tirado benefício econômico da conduta fraudulenta. Por óbvio, o contribuinte autuado.

Outra questão de mérito suscitada diz respeito às gorjetas de 10%, por entender a defesa que elas deveriam ser excluídas da base de cálculo. Entretanto, quanto a esta arguição, a despeito de considerar escorreito o entendimento do relator do Acórdão 1ª JJF nº 0232-01/13, JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO, de que as gorjetas compõem o valor das operações nos termos do art. 54, I, “a” do RICMS/97, o qual determinava a sua inclusão na base de cálculo do imposto todas das importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias, a legislação atual acerca desta matéria, por força do Conv. ICMS 125/11, com efeitos a partir de 01/08/2013, passou a considerar a sua exclusão da base de cálculo do ICMS. Veja-se:

Art. 277-A. A gorjeta fica excluída da base de cálculo do ICMS incidente no fornecimento de alimentação e bebidas promovido por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, desde que limitada a 10% (dez por cento) do valor da conta (Conv. ICMS 125/11).

Contudo, nada consta dos autos que permita inferir que esta parcela relativa a gorjetas estava inserida na conta de cada operação comercial da empresa, de modo a comprovar que as gorjetas foram de fato somadas ao valor das refeições e bebidas, e por isso integraram o valor da operação. Haja vista, que existem casos em que as gorjetas são pagas pelos clientes diretamente aos garçons, implicando que, neste caso, não haveria motivos fáticos para que fossem excluídas dos valores lançados pelo presente auto de Infração. Portanto, afasto esta arguição.

Quanto ao questionamento relativo ao Quesito 9º do Laudo, às fls. 478-479, em que, indagado acerca da data em que foi instalado o “software” encontrado no equipamento, bem como suas eventuais alterações, foi respondido pelo perito que foi em 6 de julho de 2005. Decorrendo que, em face disso, o autuado observou que este Auto de Infração acusa uma suposta omissão de receita do período de julho de 2003 a junho de 2007, e sendo assim questiona como um aplicativo instalado em julho de 2005 poderia justificar uma omissão de receita de julho de 2003 a junho de 2005, que representa a metade do valor cobrado.

Consta dos autos que a perícia em resposta ao referido Quesito 9º (fl. 478-479), explicou que o “software” (Colibri) encontrado nos computadores do autuado foi instalado em várias datas, e que comprovadamente a primeira data de instalação foi 6.7.2005. E que em um dos computadores, a data da instalação do “software” é 20.8.07.

O perito indica a data, hora, minutos e segundos em que foi feita a instalação. Porém com relação a 9 (nove) máquinas, o perito respondeu que estas máquinas “Não apresentavam data de instalação (criação)”.

Porém, a dedução lógica inexorável, é a de que: o fato de no computador não constar a data da instalação não significa que o contribuinte não fez uso do “software”. Significa simplesmente que

o perito não conseguiu identificar a data em que ele foi instalado.

Por outro lado, os dados obtidos no computador demonstrando que nele constavam operações registradas no banco de dados dos negócios da empresa, referente receita de julho de 2003 a junho de 2005, sem o correspondente envio desses dados ao “software” básico do equipamento emissor de Cupom Fiscal (ECF), se trata de constatação peremptória de que quando essas operações foram realizadas, o autuado já dispunha do programa Colibri. Perdendo desse modo a importância do fato de o perito não ter conseguido determinar a data em que o programa foi instalado na máquina.

Quanto a alegada duplicidade de lançamentos, em função de que parte dos valores lançados já teriam sido objeto de Denúncia Espontânea, considero pertinente e verifico que, conforme consta das planilhas demonstrativas constante da fl. 374, coluna “H” os valores decorrentes da referida Denúncia Espontânea que diz respeito a vendas por meio de cartões de crédito e de débito foram objeto de exclusão do levantamento fiscal.

Do mesmo modo ocorreu quanto a questão da proporcionalidade das saídas tributadas em relação às saídas não tributadas, haja vista que se trata de um restaurante, onde ocorrem, portanto, fornecimento de bebidas e outras mercadorias do regime de substituição tributária, além do fato de o art. 504 do RICMS/97 prever regime de tributação diferenciado para restaurantes.

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

O Autuante refez o lançamento, afirmando (fl. 564) que os novos demonstrativos (fls. 573 a 579) estão de acordo com os incisos IV e V do art. 504 do RICMS, quanto aos demonstrativos, verifiquei que foi atendido o pleito da defesa relativo a exclusão proporcional das mercadorias não tributadas por ocasião das saídas.

Destarte, acato o resultado da revisão do lançamento, devendo o demonstrativo do débito ser refeito com os valores do imposto discriminados nos instrumentos às fls. 573 a 579, a saber:

a) exercício de 2003:

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

b) exercício de 2004

- janeiro	R\$ 6.367,69
- fevereiro ..	R\$ 1.420,52
- março	R\$ 3.948,12
- abril	R\$ 3.428,42

c) exercício de 2005

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

d) exercício de 2006:

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

e) exercício de 2007:

- janeiro	R\$ 2.075,00
- fevereiro ...	R\$ 1.161,82
- março	R\$ 2.854,11
- abril	R\$ 1.804,57
- maio	R\$ 888,07
- junho	R\$ 978,13

Total: R\$85.231,97

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração pela redução do valor original de R\$143.919,70 para R\$85.231,97.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207160.0014/07-0, lavrado contra **VILA DA BARRA COMÉRCIO DE BAR E RESTAURANTE LTDA. EPP**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$85.231,97**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de agosto de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR