

A. I. N° - 207160.0013/07-3
AUTUADO - TORTARELLI COMÉRCIO DE TORTAS LTDA.
AUTUANTES - DJALMA BOAVENTURA DE SOUSA, PAULO APARECIDO ROLO e FRANCISCO CARLOS DE SANTANA
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 14.09.09

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0318-04/09

EMENTA: ICMS. EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF). UTILIZAÇÃO IRREGULAR DE SOFTWARE QUE PERMITE DESATIVAÇÃO DO ECF. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou comprovado que o débito exigido decorre da diferença entre os valores registrados em banco de dados constante do HD do computador apreendido no estabelecimento autuado sem o correspondente envio ao software básico do ECF do comando de impressão fiscal e os valores oferecidos à tributação. Rejeitadas às preliminares suscitadas. Indeferido os pedidos de revisão fiscal e diligência. Não acatada a extinção de créditos por decadência. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 20/12/07, exige ICMS no valor de R\$246.837,62, acrescido de multa de 100% relativo ao descumprimento da obrigação principal, constatada ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente em lei. Consta na descrição dos fatos, que se trata 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 em seu banco de dados sem o correspondente envio ao software básico do ECF do comando de impressão do cupom fiscal. Foram apreendidos computadores de propriedade do estabelecimento autuado, pela ocasião da Operação Tesouro, cujo banco de dados foi degradado, obtendo-se o faturamento real do contribuinte, ressaltando que o material foi resgatado mediante um Mandado de Busca e Apreensão autorizado pelo Poder Judiciário.

O autuado, na defesa apresentada (fls. 123 a 158), inicialmente discorre sobre a infração, informa que o lançamento resulta da operação denominada “Tesouro”, em ação conjunta da SEFAZ, Ministério Público e Secretaria de Segurança, objetivando identificar contribuintes que utilizavam programas aplicativos (Software Colibri) que permitia venda de mercadoria sem emissão de documento fiscal comprobatório, suprimindo o comando de impressão do cupom fiscal.

Esclarece que de posse dos computadores apreendidos, foram degradados os Hards Disks (HD), “sem a presença do responsável legal do contribuinte” refletindo em valor do faturamento que foi utilizado como base de cálculo da omissão de saída apurada. Atenta que diante da comoção pública, foram lavrados dezenas de autos de infração, lastreados em números obtidos de HDs, passando a ser prova de sonegação sem que tivesse sido acompanhado pelo contribuinte.

Salienta que não duvida da boa-fé dos agentes fiscais, mas alega que um indício de fraude passou a ser tratado como fraude consumada, sem poder exercer o seu direito de defesa, visto que os valores exigidos estão baseados em presunção que não é legal.

Ressalta que identificou inúmeras falhas no levantamento fiscal, tal como faturamento “em período anterior ao início das atividades, soma dos faturamentos de matriz e filial, que estavam contidos no mesmo computador, empresas diversas com o mesmo faturamento, dentre outras”.

Requer que a fiscalização seja instada a provar que os dados utilizados para a lavratura do Auto de Infração são os constantes do HD do estabelecimento autuado e, caso não provado, que seja reconhecida a nulidade do lançamento.

Afirma que em relação ao período de 31/01/02 a 30/06/07, identificou os fatos geradores das obrigações tributárias, calculou o montante devido e antecipou o respectivo pagamento do imposto, tendo a fiscalização revisto o procedimento realizado pelo contribuinte e lançou valores que entendia devidos, fundamentando-se em uma pretensa manutenção ilegítima de crédito fiscal do ICMS.

Argumenta que tendo sido lavrado o Auto de Infração em 28/12/07, ocorreu perda do direito do Fisco rever o lançamento por homologação relativo aos fatos geradores anteriores a 28/12/02, nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN). Diz que este entendimento é manifestado pelas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme ementas transcritas do Resp 101.407-SP e Resp 733.915-SP. Destaca que a regra do art. 173 do CTN aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por declaração, caso em que o prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ao contrário dos tributos “cujo lançamento seja feito pelo próprio contribuinte (por homologação)”, cuja regra de contagem de prazo é de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador. Requer a decadência do lançamento referente aos fatos geradores ocorridos antes de 28/12/02.

Relata as premissas da operação Tesouro já descritas na inicial e que diante do indício de fraude caberia a expedição de uma ordem de serviço para aplicar roteiros de auditorias, a exemplo de documentos fiscais, substituição tributária, documentos de informações econômico-fiscais e conta caixa, como sugerido pela Inspeção de Investigação e Pesquisa (INFIP). Entretanto, diz que os autuantes se acomodaram com o conteúdo dos HDs dos computadores apreendidos, degradados por analistas de sistemas da SEFAZ, obtendo dados que lastrearam o Auto de Infração, presumindo que constituía o faturamento real e omissão de saídas.

Questiona se existe autorização legal para presumir omissão de saída sem pagamento do imposto com base em dados obtidos em computador do contribuinte e responde que não, visto que vigora no Direito Tributário o princípio da legalidade, denominado tipicidade cerrada, que exige uma correspondência entre o fato natural e a hipótese descrita na norma jurídica. Assevera que o art. 97, II do CTN estabelece restrições à aplicação de presunções em matéria tributária e só deve ser validada se estiver autorizada por lei; guardar relação direta entre fato gerador presumido e real; não pode acarretar usurpação de competência tributária.

Ressalta que num Estado Democrático de Direito, deve vigorar os princípios de proteção do cidadão, em especial o da segurança jurídica e da ampla defesa, estando o Estado autorizado a restringir ou delimitar o patrimônio particular do contribuinte, se apresentado com clareza e objetividade na sua pretensão, oportunizando o correlato direito da ampla defesa, possibilitando refutar os fatos e as infrações imputadas contra si.

Alega que diante do caso em apreço, ocorreu descumprimento dos citados princípios, na medida em que não foi oportunizado o direito de presenciar a degravação do HD, além de que não consta nos autos qualquer comprovação de que as informações coletadas se referem a seu computador, nem termos assinado por ele da degravação feita na sua presença, afirmando que não há segurança nos demonstrativos juntados ao processo.

Diz que não se quer afirmar que houve manipulação de dados ou má-fé da fiscalização e sim que quer ter segurança de que os dados utilizados para constituir o crédito tributário exigido são os que efetivamente existiam em seu computador, além de que os valores foram considerados “por

presunção” do faturamento real do estabelecimento autuado. Ressalta que cabe à fiscalização o dever de provar os seus lançamentos, cita parte de texto de autoria do Julgador José Raimundo Conceição para reforçar o seu posicionamento de que o ônus da prova, mesmo em procedimento administrativo fiscal é de quem alega, a luz da teoria geral das provas (art. 333 do CPC).

Destaca que o art. 18, IV, “a” do RPAF/BA determina que é nulo o lançamento de ofício que não contenha elementos suficientes para determinar com segurança a infração e o infrator e questiona se na leitura do processo é possível afirmar com segurança que os valores constantes dos “demonstrativos” são provenientes do seu HD, além das falhas já apontadas.

Atenta quanto à possibilidade de ter sido utilizado dados coletados em HD de outro contribuinte, justificado pela quantidade de investigados na operação “Tesouro”, requer que a fiscalização seja instada a provar que os dados utilizados no lançamento fiscal foram extraídos do HD do estabelecimento autuado, exercendo o ônus da prova, e se não carreado ao processo, seja reconhecido a nulidade do lançamento de ofício nos termos do art. 18 do RPAF/BA.

Transcreve o art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96 e diz que apesar da forte crítica das presunções, não há como fugir das autorizadas no mencionado dispositivo legal e que fora daquelas situações estão expressamente proibidas, por falta de amparo legal, a exemplo das contestações feitas pelos contribuintes acerca da impossibilidade de exigir ICMS por presunção de omissão de saídas em decorrência da apuração de diferença de valor entre o valor registrado em documentos fiscais e os informados pelas empresas administradoras de cartão de crédito, que só foi autorizada a partir da edição da Lei nº 8.542/02. Cita diversas decisões do CONSEF para reforçar o seu posicionamento de que o imposto exigido a título de presunção carece de previsão em lei.

Chama a atenção que na situação presente, a suposta divergência entre o valor declarado pelo contribuinte e o registrado no seu computador é um indicio de irregularidade que carece ser provado pela fiscalização, não estando autorizado a presumir uma omissão de receita, sem que tivesse aplicado roteiros de auditorias para comprovar o indício de fraude. Afirma que a lavratura do Auto de Infração com base nos dados do seu HD é ilegal, constitui um indício de irregularidade e não tendo sido provado por auditoria, conduz a nulidade do lançamento fiscal.

Alega que no período fiscalizado estava inscrito no SIMBAHIA e que a exigência do ICMS pelo regime normal precede de prévio desenquadramento de ofício do regime simplificado (art. 383-A do RICMS/BA), o que não ocorreu no presente caso. Transcreve decisões contidas nos Acórdãos JJF 0474-04/02 e 0327-04/02 para reforçar o seu posicionamento de que não pode ser exigido ICMS utilizando procedimento previsto para o regime normal de estabelecimento inscrito no regime simplificado.

Diz que junta ao processo parte do relatório de rotina de procedimentos que descreve o que deve preceder ao desenquadramento do SimBahia e não tendo ocorrido, conduz à sua nulidade.

Assevera que da simples leitura dos autos pode se notar que a ação fiscal está calcada na utilização de software irregular, sobre a premissa de que utilizava versões não certificadas do programa Colibri, a exemplo da DOS 3.4 e Millennium 6.0 (Windows), taxando os contribuintes de fraudadores. Afirma que apesar de ter sido exigido valores relativos aos exercícios de 2002 a 2007, o programa aplicativo só foi regulamentado pela Port. 53 SF de 20/01/05, que dispõe sobre normas e procedimentos relativos ao cadastro de programa aplicativo e do credenciamento de órgãos técnicos, sem que fosse exigido até então uma autoridade certificadora.

Contesta que não pode ser avocado o art. 824-D do RICMS/BA, visto que tal dispositivo só veio exigir regulamentação a partir de 2005, com a inserção do seu §2º, visto que o §1º se dirige ao interessado em cadastrar programa, que no caso é o vendedor do aplicativo.

Aduz que a fiscalização pretende aplicar de forma retroativa a citada Portaria, a fatos anteriores a sua vigência, o que é vedado no ordenamento jurídico. Transcreve parte de texto dos professores

Washington de Barros Monteiro e Pontes de Miranda quanto à aplicação das leis para disciplinar fatos futuros. Conclui que o lançamento está embasado em “uso de software não-certificado” e requer que sejam anuladas as exigências relativas ao período de 2002 a 2004, antes da publicação da Port. 53/05.

Destaca que para amparar a acusação de fraude de utilização de aplicativo não certificado foi aplicada multa elevada de 100%, não passível de redução ao teor do art. 45 da Lei nº 7.014/96. Afirma que conforme anteriormente descrito, não há provas de que os dados foram extraídos do seu HD, que reflete seu faturamento, sem aplicação de roteiro de auditoria, com base em presunção de omissão de saída não autorizada e não comprovada. Conclui que não há prova documental da prática de fraude, inclusive diligenciou para obter cópia integral dos autos, que após sua análise não identificou uma efetiva utilização fraudulenta de aplicativo fiscal e sim de demonstrativos supostamente contidos no seu computador.

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

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

Alega que no período fiscalizado estava inscrito no SIMBAHIA e que mesmo que se some a receita supostamente omitida, a receita global em cada ano fiscalizado não ultrapassa a receita global de **cada “ano”** prevista para as Empresas de Pequeno Porte, como se comprovam os demonstrativos juntados ao processo. Requer que seja feita revisão fiscal para apurar o ICMS devido em conformidade com o disposto no art. 2º e critérios estabelecidos no art. 7º da Lei nº 7.357/98.

Aduz que diversas empresas de grande porte que exercem atividades de bares e restaurantes e que foram atingidas pela operação Tesouro apuram o ICMS em função da receita bruta, tiveram apuração do imposto com base no art. 504 do RICMS/BA, aplicando percentual de 4% ou 5% sobre a receita omitida, enquanto o impugnante que é Empresa de Pequeno Porte (EPP), foi exigido imposto aplicando alíquota de 17% e deduzido crédito fictício de 8%. Apresenta um modelo comparativo para tentar demonstrar que a sua carga tributária é duas vezes maior que o apurado pelo contribuinte de grande porte.

Requer que seja procedida revisão fiscal para apurar o ICMS devido como EPP ou com a aplicação de 4% (ou 5%) previsto para o regime de receita bruta (normal) ao invés do modo que foi apurado com aplicação da alíquota de 17% e dedução do crédito fiscal fictício de 8%.

Por fim, reafirma que não se valeu de software irregular, visto que foi fiscalizada diversas vezes sem ter apontado omissões fraudulentas, inclusive apurado falhas em decorrência da aplicação de roteiros de auditorias no Auto de Infração 298616.0018/05-1 referente ao período de 2002 a 2004, motivo pelo qual requer a exclusão do mesmo período, sob pena de ilegal exigência em duplicidade ou considerado com pagamento do período, os valores pagos do citado Auto de Infração. Requer também a aplicação da proporcionalidade e julgado o Auto de Infração nulo ou improcedente.

Os autuantes, na informação fiscal prestada (fls. 177/193), inicialmente discorrem sobre a infração e as alegações defensivas, esclarecendo que o trabalho decorre da operação Tesouro, executada após autorização judicial por prepostos do Fisco, Polícia Civil e Ministério Público, tendo sido apreendidos HDs que foram degravados por peritos da Polícia Civil, cujo teor foi anexado ao processo.

Em seguida fazem um resumo dos principais tópicos contidos na defesa e afirmam que o Auto de Infração foi lavrado em 27/12/07, com ciência ao autuado em 28/12/07 de acordo com as regras estabelecidas no art. 173, I, § Único do CTN e não há do que se falar em decadência do crédito tributário.

Contestam a nulidade suscitada, por entenderem que o tributo não foi exigido com base em presunção e sim com base nos dados contidos no HD apreendido, de propriedade do contribuinte, cujos relatórios diários de vendas corroboram os lançamentos encontrados no HD, em descumprimento a normas contidas no RICMS/BA vigente conforme dispositivos indicados no corpo do Auto de Infração, tendo inclusive sido devolvida toda a documentação no prazo regulamentar.

Afirma que o montante do débito foi apurado em conformidade com ordem de serviço expedida pela Secretaria da Fazenda, com indicação de roteiros de auditorias. Ressalta que os conteúdos dos HDs apreendidos foram objeto de autenticação mediante assinatura digital, cujas cópias foram entregues ao impugnante conforme recibo juntado à fl. 111.

Ressalta que no curso do procedimento fiscal, tanto na documentação apreendida quanto na documentação apresentada ao Fisco, foi constatado relatórios gerenciais elaborados pela empresa de consultoria PULSICON CONSULTORIA E PLANEJAMENTO, “nos quais constam vendas de alguns períodos, cujos valores corroboram com a autuação”, conforme documentos que ora junta com a informação fiscal (fls. 255/267). Entende que não deve prosperar a nulidade pretendida, face não ter praticado qualquer ato que infringisse o disposto no art. 18 do RPAF/BA.

Contestam a alegação defensiva de que o programa aplicativo certificado só foi regulamentado pela Port. 53/05, dizendo que o art. 824-D do RICMS/BA (acrescentado pelo Dec. 8.413/02) já estabelecia prévio cadastramento do programa aplicativo de comando do software básico do ECF.

Com relação ao argumento de que falta prova de fraude, contestam afirmando que junta ao processo cópias de relatórios de vendas do sistema COLIBRI cujo relatório mensal coincide com o apurado no HD, a exemplo dos meses de janeiro e fevereiro de 2007 (fl. 17) totalizando R\$62.512,30 e R\$60.961,00 respectivamente. Dizem que junta com a informação fiscal a memória fiscal do ECF cujos valores estão evidenciados nos demonstrativos elaborados pela fiscalização. Salientam que o Laudo da Polícia Técnica comprova a arquitetura da fraude.

No tocante à decadência de parte do débito exigido, afirmam que não pode prosperar tendo em vista que o art. 173 do CTN prevê que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados a partir do fato gerador, como regulamentado no art. 28, § 1º do COTEXA, em consonância com o princípio contábil da Competência dos Exercícios.

Quanto à alegação de proporcionalidade, dizem que no caso concreto em se tratando de fraude não cabe sua aplicação.

Com relação ao descredenciamento e aplicação do critério com apuração do regime normal, dizem que estando o autuado enquadrado no Simples Nacional (LC 123/07), a sua exclusão de ofícios é procedida pelo Comitê Gestor do Simples Nacional e entende ser correta a aplicação da legislação anterior (SimBahia) nos termos do art. 408-S do RICMS/BA.

Por fim, dizem que diante do contraditório instaurado mediante impugnação, requerem a procedência total do Auto de Infração.

A Inspetoria Fazendária intimou o autuado para tomar conhecimento da informação fiscal (fls. 273/274), tendo o impugnante se manifestado às fls. 275/292.

Inicialmente contesta a prévia acusação de que tenha praticado ilícito fiscal, submetendo-se a um julgamento justo e isento na esfera administrativa ou judicial, assegurando o direito se condenado apenas se comprovado a acusação. Ressalta que a operação Tesouro levantou indício de sonegação, mas que deve ser provado por meio de roteiro de auditorias regulares.

Comenta o desencadeamento da citada operação, em que apreendeu equipamentos e documentos envolvidos em sacos plásticos, encaminhados para serem periciados sem a presença do seu representante, levantando a possibilidade de troca de equipamentos, bem como os dados apresentados em planilha Excel serem incompatíveis com a sua realidade.

Contesta os dados apresentados afirmando que não existe prova de que pertencem ao HD do estabelecimento autuado, possibilidade de troca acidental, não reconhece os números apresentados pela fiscalização e requer a nulidade pela insegurança do lançamento nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Transcreve conceitos de roteiros de auditoria contábil fiscal contida na dissertação de mestrado do Auditor Fiscal Manuel Perez Martinez e diz que tais roteiros deveriam ter sido aplicados e não exigido o ICMS com base em dados acumulados em HD de computador, tendo em vista que “HD de computador não é livro fiscal”.

Em seguida reitera os argumentos expendidos na defesa inicial (credenciamento de programa aplicativo pela Port. 53/05 SF; multa excessiva de 100%; aplicação de multa de caráter formal), rebate o argumento de que o desenquadramento do Simples apresentado pelos autuantes, dizendo que se trata de fatos geradores ocorridos até março/07, aplicando-se as regras do SimBahia, visto que o Simples Nacional ainda não tinha sido instituído, mesmo tendo sido autuada após a sua vigência.

Contesta também os dados extraídos do HD da empresa e contidos nos relatórios da empresa de consultoria PULSICON, apresentados como se fosse de faturamento, afirmando que se trata de relatórios gerenciais, sem valor fiscal que entende não poder ser apresentado como omissão de receita. Além disso, argumenta que foram apresentados dados por amostra de apenas dois meses. Reiterou a nulidade ou improcedência da autuação, nos termos do que foi exposto.

O autuante produziu nova informação fiscal (fl. 297), contesta a alegação defensiva de que os relatórios diários de vendas acostados ao processo não são verdadeiros, de acordo com o documento juntado à fl. 25 do processo, bem como os relatórios gerenciais diários corroboram os valores degravados no HD (fls. 254 a 269).

Quanto a não juntada do laudo pericial ao processo, entende que só após a sua apensação, deve o mesmo seguir o seu curso.

Com relação aos demais aspectos manifestados, afirma que já foi objeto de contestação na defesa e não tem mais o que se pronunciar.

Foi juntada à fl. 299 uma Comunicação Interna da Inspeção Fazendária de Investigação e Pesquisa (INFIP) encaminhando Laudos Periciais exarados pelo Departamento de Polícia Técnica/Instituto de Criminalística Afrânio Peixoto referente à operação Tesouro, cuja cópia foi anexada às fls. 300/308.

A Secretaria do CONSEF intimou o autuado para tomar conhecimento do citado laudo (fls. 311/312), tendo o impugnante se manifestado às fls. 315/322.

Afirma que o Laudo Pericial relata perícia de quatro microcomputadores supostamente que lhe pertence, mas não há qualquer conclusão de que fez uso de aplicativo fiscal com fins de sonegação fiscal, mas apenas a possibilidade de utilizar impressora “no modo não-fiscal, em relação às versões do aplicativo tidas como não homologadas”.

Pondera que face ao ocorrido à fiscalização presumiu ter utilizado o aplicativo de forma irregular, mas está convicto de que não houve sonegação de tributos aos cofres estaduais, aventando ainda a possibilidade de erro de captação e análise do banco de dados do aplicativo fiscal ou mesmo troca de HD de outra empresa investigada na operação Tesouro.

Em seguida diz que como se trata de uma questão técnica solicitou de um especialista em sistema Colibri que elaborasse parecer sobre o Laudo Pericial do ICAP, tendo o mesmo respondido em relação às questões 1 a 6 “nada a comentar” e na questão 7, afirma que é justificável a existência do sistema, pois se trata de um diretório padrão de instalação que sofreu alterações de versões ao longo do tempo; não houve solicitação quanto ao funcionamento do sistema; comenta extensões de arquivos.

Comenta que arquivos existentes do Sistema Colibri com versões anteriores à Port. 53/05 SF que permitem a “desativação da impressora fiscal mediante acesso ao Menu de Configuração”, não visava desativar a impressora do ECF e sim permitir ao “operador continuar alimentando a base de dados do aplicativo fiscal sem a necessidade de intervenção no suporte *máster*...”. Mas que a venda de mercadoria estava sempre condicionada à emissão da Nota Fiscal D-1.

Argumenta que o laudo pericial do ICAP é inconclusivo, não apontando quais versões estavam ativadas nos computadores e se eram homologadas.

Passou então a formular quesitação que requer seja apresentada aos peritos do ICAP e após as respostas, requer que seja intimado para se manifestar no prazo de dez dias.

Reitera a nulidade e os argumentos apresentados na defesa inicial, requer revisão fiscal, para considerar os índices de proporcionalidade, apuração do débito pelas regras do SimBahia ou improcedência do Auto de Infração.

A Secretaria do CONSEF juntou documento detalhe da situação do processo.

VOTO

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

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

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

...

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

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

Art. 107-B

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

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

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

Pela análise dos elementos contidos no processo, verifico que conforme documento juntado à fl. 34, a Juíza de Direito da 1ª Vara Especializada Criminal, expediu Mandado de Busca e Apreensão

de disco rígido de computadores do estabelecimento autuado, a pedido do Ministério Público. A busca e apreensão foi executada pela Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública, conforme documento juntado às fls. 21/22.

Por sua vez, após a degravação dos valores apurados nos HDs apreendidos, a fiscalização elaborou demonstrativos que foram gravados no CD juntado à fl. 110, cuja cópia foi fornecido ao autuado, conforme recibo passado às fls. 111 e 250. Logo, sendo o recorrente detentor dos arquivos existentes nos seus HDs, tendo recebido cópia dos demonstrativos de vendas juntados às fls. 12 a 17, no qual foi exigido ICMS sobre a diferença entre a receita total identificada no HD e deduzido do faturamento que foi oferecido à tributação, devidamente registrada pela Contabilidade do estabelecimento autuado, entendo que mesmo que não tenha presenciado a degravação dos HDs, o impugnante sendo detentor dos mesmos, poderia juntar provas quanto às possíveis divergências entre os valores apontados pela fiscalização e o registrado no programa aplicativo implantado em seus computadores.

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

Suscitou ainda a nulidade sob alegação de inexistência de provas e que conduz a ausência de elementos suficientes para determinar com segurança, a infração e o infrator. Conforme anteriormente apreciado, o contribuinte teve seus computadores apreendidos e dele foram extraídos dados degrevados dos seus HDs. Estes dados foram consolidados e gravados num CD cuja cópia foi entregue ao estabelecimento autuado. Os dados registrados no HDs demonstram que o autuado declarou um valor do seu faturamento, sendo que o programa aplicativo registrou determinadas operações de vendas, sem que fossem enviadas ao software básico do ECF do comando de impressão do cupom fiscal. Ao contrário do que foi afirmado, os arquivos extraídos do HD do autuado pela perícia da Polícia Civil juntamente com os prepostos da SEFAZ constituem provas da infração apontada, motivo pelo qual não pode ser acatado o argumento de inexistência de provas por parte do Fisco.

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

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

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

O próprio enquadramento da infração denota isso (arts. 824 e 940 do RICMS/BA). Assim sendo, não acato a nulidade pretendida, visto que o imposto não foi exigido por meio de presunção.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A partir da edição do Dec. 8.413/02, foi acrescentada a seção XXII do capítulo IV do RICMS/BA, sendo que o art. 824-D estabelecia critérios para utilização de programa aplicativo previamente cadastrado na SEFAZ, inclusive de comando de impressão pelo ECF, e restrição de não possuir função que faculte ao operador a não emissão do documento fiscal relativo aos registros realizados.

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

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

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

Quanto ao argumento de que não há prova de que os HDs analisados pertencem ao estabelecimento autuado. Verifico que conforme Auto de Exibição e Apreensão juntado às fls. 21/22, mediante autorização judicial a Delegacia de Crimes Contra o Patrimônio fez apreensão de três CPUs marca Intel e uma CPU sem marca nº 000707081 entre outros equipamentos, incluindo impressoras fiscais e não fiscais.

Por sua vez, o Laudo do Exame Pericial/ICAP Nº 2007 026553 01, cuja cópia foi acostada às fls. 300/308 identifica às fls. 301/302 terem sido periciados quatro computadores pertencentes ao estabelecimento autuado, com suas respectivas identificações.

Também, confrontando os valores contidos nos dados degravados dos HDs periciados do estabelecimento autuado com o dos relatórios elaborados pela empresa PULSICON constato que os valores extraídos são iguais ou aproximados às “vendas totais” indicados pela citada Consultoria. Tomando como exemplo o mês de março/02 indicado no demonstrativo à fl. 12:

- 1) A receita identificada no HD é de R\$24.884,60;
- 2) O relatório da Pulsicom à fl. 258 indica para este mês vendas totais de R\$25.387,10 que deduzindo-se o valor de R\$248,20 indicado como “cortesias” resulta em valor de 24.838,90 valor este próximo do degravado no HD.
- 3) Para aquele mês as vendas declaradas ao Fisco foram de R\$4.795,10 totalizando faturamento anual de R\$79.364,74 conforme DME apensada à fl. 35.

Logo, os elementos contidos no processo provam que os dados que deram suporte à autuação são do computador do estabelecimento autuado e não foi trazido ao processo qualquer prova quanto ao que foi alegado, motivo pelo qual não acato tal alegação.

Quanto ao argumento de que estando inscrita no SimBahia e para ser exigido o ICMS com apuração pelo regime normal deveria ser precedido de desenquadramento, é correta a posição manifestada pelo defendente de que os fatos geradores ocorreram na vigência da legislação do regime simplificado SIMBAHIA e não carece de desenquadramento pelo Simples Nacional.

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

Portanto, a perda do direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (SimBahia) independe da exclusão de ofício do SimBahia, conforme previsto na legislação do imposto e foi correto o procedimento fiscal ao exigir o imposto com base nos

critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos, concedendo crédito presumido de 8% sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais (art. 19, § 1º, da Lei nº 7.357/98), conforme demonstrativos juntados às fls. 12 a 17, cujas cópias foram fornecidas ao impugnante mediante recibo ao estabelecimento autuado.

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

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

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

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

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

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

Conforme apreciado anteriormente o imposto exigido decorre de levantamento fiscal no qual foi apurado diferença entre os valores registrados no ECF e os registrados nos livros próprios. Em se tratando de empresa que apurava o ICMS com base em regime simplificado (SimBahia) foi concedido crédito presumido de 8% sobre o valor omitido apurado que engloba todas as operações omitidas, mesmo que não exista previsão de utilização de crédito fiscal relativo às entradas no estabelecimento de mercadorias com ICMS pago por antecipação ou isentas.

Por fim, com relação à solicitação de resposta a quesitação formulada para que fosse respondida pelos peritos do ICAP, indefiro, tendo em vista a minha convicção de que as respostas são apresentadas no conjunto de elementos que se apresentam no processo. A exemplo do local de uso: O Auto de Exibição da DCCP às fls. 21/22 indica o local do estabelecimento autuado; Versão

em uso do Colibri: item 7 do Laudo (fls. 304/305) indica versão 6.0.2.22 e 6.0.2.35 e versões que variam de 3.0 a 3.6 no item 8 ... indica as versões instaladas possibilitam desativar o ECF; Os arquivos de interesse pericial “foram coletados e gravados em um DVD que acompanha o Laudo”, cuja cópia do CD à fl. 110, cópia do HD cuja cópia foi entregue ao autuado à fl. 111, mediante certificação digital.

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

1. Identificado indícios de sonegação fiscal mediante utilização de programas aplicativos, a administração fazendária solicitou autorização judicial para apreensão de equipamentos;
2. Apreendido os computadores, perícia do HD identificou software que permitia registro da operação no ECF sem que fossem enviados dados ao comando de impressão do cupom fiscal;
3. Dados degrevados do HD demonstraram que os valores das receitas acumuladas não correspondiam às receitas declaradas ao Fisco, porém corresponde às receitas constantes de relatórios gerenciais do estabelecimento autuado;
4. O impugnante recebeu cópia dos dados extraídos do HD do seu computador apreendido, cópia do Laudo Pericial, e sendo detentor do equipamento, documentos e livros fiscais, caberia ao autuado trazer ao processo outros elementos materiais que dispusesse, para demonstrar com certeza, que os valores acumulados no equipamento apreendido não constituíam vendas anteriores efetuadas por ele ou que os valores acumulados no equipamento tivessem sido oferecidos à tributação do ICMS, fato que não ocorreu.

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

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

VOTO DISCORDANTE

Entendo que os documentos de fls. 111 e 250 não comprovam a invulnerabilidade dos arquivos magnéticos apreendidos na ação fiscal e policial, o que traduz insegurança quanto aos dados nos mesmos contidos e obsta o direito ao contraditório do autuado.

No momento da apreensão dos equipamentos com seus respectivos arquivos, e dos dados constantes dos mesmos, seria imprescindível a presença de um preposto do autuado, gerando-se assim uma chave ou código, semelhante ao gerado pela Receita Federal quando da entrega de declaração de imposto de renda, impossibilitando, assim, eventuais modificações.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração n.º 207160.0013/07-3, lavrado contra A **TORTARELLI COMÉRCIO DE TORTAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$246.837,62**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j”, da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE