

A. I. N º - 118973.1817/07-2  
AUTUADO - SIMON EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS LTDA.  
AUTUANTES - THILDO DOS SANTOS GAMA e EZILBERTO DE BRITO MOITINHO  
ORIGEM - INFRAZ COMÉRCIO  
INTERNET - 16.08.2010

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0207-02/10**

**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. Não acatada a extinção de créditos por decadência. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 20/12/2007, exige ICMS no valor de R\$635.630,90, acrescido de multa de 100%, decorrente da falta de cumprimento da obrigação principal, constatada ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente em lei, relativa ao período de janeiro de 2002 a junho de 2007, sendo a omissão de receita apurada através do levantamento das vendas totais existentes no HD (Arquivo magnético) do computador da empresa, apreendido pela ocasião da operação tesouro, conforme Auto de Exibição e Apreensão do Departamento de Crimes Contra o Patrimônio – DCCP, apurada também através das máquinas ECF, fraude detectada através da Inteligência Fiscal – IFIP, onde ficou demonstrado a bifurcação do PROGRAMA COLIBRI, numa arquitetura de fraude fiscal entre duas CPU's (uma fiscal e outra não fiscal), mediante utilização de aplicativo não homologado pela SEFAZ, onde todo o material foi obtido mediante Mandado de Busca e Apreensão do Poder Judiciário.

O autuado às folhas 59 a 98, mediante advogado habilitado nos autos, impugna o lançamento, inicialmente transcrevendo a infração imputada, aduz que o lançamento fiscal impugnado é fruto da operação tesouro, 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.

Ressalta que a premissa básica que norteou a Operação Tesouro foi que todos os contribuintes que dispunham do software Colibri, em suas versões consideradas não-certificadas, foram tratados como possíveis sonegadores, pelo fato de que tais versões possibilitariam burlar ao comando de impressão do cupom fiscal, apreendendo os computadores e realizando a degravação dos valores contidos nos HD's.

Frisa que essa degravação foi realizada 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, passando a ser prova de sonegação sem que tivesse sido acompanhado pelo contribuinte.

Alega que um indício de fraude passou a ser tratado como fraude consumada, sem poder exercer o seu direito à ampla defesa e sem que fossem realizados os mais elementares roteiros de fiscalização, estando os lançamentos fiscais baseados em presunção não prevista em lei.

Prosseguindo, assevera que foram inúmeras falhas encontradas no levantamento fiscal, dentre outras:

- 1- faturamento em período anterior ao início das atividades;
- 2- soma dos faturamentos de matriz e filial;
- 3- que estavam contidos no mesmo computador, empresas diversas com o mesmo faturamento;
- 4- valores incompreensíveis;
- 5- erro na aplicação da alíquota e
- 6- não consideração das vendas de mercadorias substituídas e isentas.

Diz acreditar que esse Conselho de Fazenda julgará nula ou improcedente a autuação, ante as falhas apontadas.

Em relação ao período de 09/02/2002 a 09/07/2007, assevera que 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.

Entende que o Auto de Infração somente ingressou no mundo jurídico em 03/01/2008, data em que tomou ciência da autuação, ocorrendo a perda do direito do Fisco de rever o lançamento por homologação relativo aos fatos geradores anteriores a 04/01/2003, 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.

Frisa 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 04/01/2003. Observa que de igual modo, ainda que se pretenda aplicar o art. 173, I do CTN, no caso sob exame, outro caminho não resta senão reconhecer a decadência em relação ao exercício de 2002.

Requer a nulidade da autuação alegando falta de segurança jurídica e o cerceamento de defesa, argumentando 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 – e somente 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.

Afirma que no caso em lide não foram observado os 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, não tendo nenhum termo pelo contribuinte relativo à degravação feita na sua presença, afirmado que não há segurança nos demonstrativos juntados ao processo. Salienta que não 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 o computador, além de que os valores foram considerados por pres

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). Ressalta que a alínea “a” do inciso IV do artigo 18, RPAF/99, 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.

Argumenta 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. 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.

Em seguida, requer a nulidade do lançamento por entender que foi baseado em presunção não autorizada pela Lei nº 7.014/96, passando a reiterar os procedimentos da operação tesouro, observando 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 Inspetoria de Investigação e Pesquisa (INFIP), porém os auditores teriam se acomodado com o conteúdo dos HD's dos computadores apreendidos, degravados por analistas de sistemas da SEFAZ, obtendo dados que lastrearam o Auto de Infração, presumindo que constituía o faturamento real e omissão de saídas. Assegura que não existe autorização legal para presumir omissão de saída sem pagamento do imposto com base em dados obtidos em computador do contribuinte, pois 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. Transcreve o art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 e diz que, apesar da forte crítica às 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.

Para embasar seu posicionamento acima cita diversas decisões do CONSEF, reiterando que o imposto exigido a título de presunção carece de previsão em lei. Entende que a suposta divergência entre o valor declarado pelo contribuinte e o registrado no seu computador é um indício 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. Reitera 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.

Aduz que a empresa estava inscrita no SimBahia, entretanto a fiscalização apurou o imposto pelo regime normal de tributação, sem a existência de qualquer procedimento de desenquadramento.

Salienta que a ação fiscal está calcada na utilização de software irregular, sobre a premissa de que utilizava versões não certificadas do programa Colibri, a exen 6.0 (Windows), taxando os contribuintes de fraudadores. Afirma c

valores relativos aos exercícios de 2002 a 2007, o programa aplicativo só foi regulamentado pela Portaria nº 53 da Secretaria da Fazenda, 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. Entende 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. Assim, a fiscalização pretende aplicar de forma retroativa a citada Portaria, a fatos anteriores a sua vigência, o que é vedado no ordenamento jurídico, transcrevendo doutrina sobre o princípio da irretroatividade, para embasar seu pedido de nulidade das exigências relativas ao período de 2002 a 2004, antes da publicação da Port. 53/05.

Reitera que não há qualquer prova da fraude supostamente cometida pelo contribuinte, tendo sido aplicada multa elevada de 100%, não passível de redução ao teor do art. 45 da Lei nº 7.014/96, uma vez que 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.

Reitera 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. Entende 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. 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.

Argumenta que exerce atividade de bar e restaurante, comercializando mercadorias já antecipadas (bebidas alcoólicas, água mineral, refrigerantes, cigarros, sorvete) ou isentas (frutas, verduras, pescados) e que não gera débitos de ICMS para o estabelecimento. Assim, na apuração do imposto decorrente de suposta omissão de receita por uso de software irregular, devia ser excluída da base de cálculo os valores correspondentes das mercadorias substituídas ou isentas, nos termos da Instrução Normativa 56/07. Transcreve parte de texto contido em decisões (Acórdãos) do CONSEF para reforçar o seu posicionamento. Requer revisão do lançamento, para aplicação da proporcionalidade.

Ao final, requer que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Ao prestar a informação fiscal, um dos autuantes às folhas 108 a 119, frisa que o trabalho de auditoria fiscal foi executado em atendimento à Ordem de Serviço nº 517921/07, resultado na lavratura do Auto de Infração contra o autuado, com base na legislação Fiscal-Tributária vigente (CTN e RICMS) onde demonstra que ocorreram irregularidades, falta de recolhimento por força “da Omissão de Receita, através de *FRAUDE FISCAL*”.

Prosseguindo, transcreve nota publicada no site da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia relativa a Operação Tesouro, conforme abaixo:

**Força tarefa realiza operação de combate à sonegação fiscal**

*A ação, envolvendo a Sefaz, SSP e Ministério Público, desarticulou o grupo que causou prejuízo de cerca de R\$ 2 milhões aos cofres públicos; valor pode chegar a R\$ 20 milhões.*

*A Operação Tesouro desarticulou nesta terça-feira (02) grupo que pode ter causado prejuízo de até R\$ 20 milhões aos cofres públicos no período, pelas Secretarias da Fazenda (Sefaz), de Segurança Pública*

Created with

 **nitroPDF** professional  
download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

*ação começou por volta das 4h da madrugada e as 29 equipes dos três órgãos cumpriram 27 mandados de busca e apreensão - computadores, equipamentos emissores de cupom fiscal - e efetuaram a prisão de sete pessoas que faziam parte do esquema; um dos empresários não foi encontrado.*

*Entre os estabelecimentos envolvidos estão 25 empresas do ramo alimentício e duas de informática. A fraude consistia na instalação de softwares sofisticados de gestão e de automação comercial não autorizados pela Sefaz, que permitiam aos seus usuários sonegarem o ICMS e demais tributos incidentes sobre o faturamento das empresas. Todos os presos foram encaminhados à Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública (Dececap), em Piatã. "Existe um software que pode ser comercializado desde que seja certificado pela Secretaria da Fazenda, que se chama Colibri. Só que duas empresas de informática estavam comercializando um programa não certificado, o que permitia a sonegação de impostos uma vez que não era emitido o cupom fiscal e sim um documento semelhante", explica o procurador-geral de Justiça, Lidivaldo Brito.*

*A Operação Tesouro consiste numa ação integrada dos órgãos que compõem a Força-tarefa no combate aos crimes contra a ordem tributária: Secretaria da Fazenda, Ministério Público e Secretaria de Segurança Pública. O trabalho conjunto foi realizado por mais de 200 servidores das unidades de inteligência da SEFAZ e SSP, articulado com o Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal (GAESF) do Ministério Público e com o apoio da DECECAP.*

*De acordo com o secretário da Fazenda, Carlos Martins, o Governo está dando uma demonstração de que irá agir de forma rigorosa no combate à sonegação fiscal. "A Bahia precisa de recursos para investir em saúde e educação e por isso estamos agindo de forma integrada e contundente para mostrar que os crimes fiscais serão combatidos", afirmou.*

*Segundo Lidivaldo Britto, os envolvidos no esquema vinham sendo investigados desde 2003, inclusive com a quebra de sigilo telefônico. "A Operação Tesouro está bem respaldada e vai continuar. Vamos apertar o cerco contra a sonegação fiscal", avisou. Os estabelecimentos não foram fechados, mas os responsáveis pela fraude, além de responderem criminalmente, serão multados.*

**Convênio de Cooperação Técnica** - *A ação é resultado do convênio de cooperação técnica firmado entre o Governo do Estado - através da Sefaz, da SSP e da PGE - o Ministério Público Estadual e o Tribunal de Justiça, de combate aos crimes fiscais. Além da recuperação dos créditos reclamados, a articulação entre os órgãos do Governo, o TJ e o MPE irá resultar também em um amplo programa de ações voltadas para realização de fóruns de discussões, seminários e cursos de capacitação técnica para promotores, procuradores, servidores da Sefaz, delegados, magistrados e servidores das Varas Criminais.*

*Para o secretário de Segurança Pública, Paulo Bezerra, o convênio já está trazendo bons resultados. "O foco principal do convênio é o combate à sonegação e a recuperação dos créditos tributários e isso vai ser possível graças a essa conjunção de esforços," afirmou.*

Assevera que a arquitetura da Fraude está devidamente descrita às folhas 12 a 16 do PAF, como também o Mandado de Busca e Apreensão, exarado pela Doutora Juíza de Direito da 1ª Vara Especializada Criminal, como também o Auto de Exibição e Apreensão da DECECAP – Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública, exarado pela Doutora Delegada Neide Barreto Santana, na presença de auditores da SEFAZ e da

representante legal dos proprietários da empresa, onde assinou o referido Auto de entrega dos equipamentos: 01 computador (contendo o HD, que foi degravado).

Prosseguindo faz uma reflexão sobre a prova nos delitos fiscais, conforme segue:

- ‘São válidas as provas obtidas em meio eletrônicos de armazenamento de dados, inclusive quando estes forem apreendidos judicialmente no curso de investigação de práticas criminosas.’ ‘É válida realização de perícia para avaliar o conteúdo dos computadores e demais meio de armazenamento eletrônico e magnético de dados.’
- ‘Assume especial relevância no Direito Penal tributário, onde a influência das novas tecnologias começa a ser sentida na prática dos delitos de sonegação fiscal, especialmente porque é significante o número de contribuinte que, em virtude das facilidades provindas do uso de computadores, opta por manter a sua escrita fiscal em meio eletrônico ou magnético de armazenamento de dados, os quais passam a assumir papel relevante na produção de provas da prática destes delitos.’ ‘Na investigação da prática de qualquer atividade delitiva é lícito que as autoridades policiais e o Ministério Público requeiram, com base no art. 240, CPP, que o Poder Judiciário os autorize a promover a busca e apreensão de todos os elementos necessários à prova das ações delitivas, bem como de qualquer elemento de convicção que possa contribuir para a formação de OPINIO DELICTI.’
- ‘Na apuração da prática de delitos fiscais, especialmente aqueles nos quais os agentes ativos (auditores fiscais) valem-se das facilidades oriundas das novas tecnológicas para a perpetração da sonegação, é comum que o requerimento de busca e apreensão vise apreender, inclusive, todos os dispositivos de armazenamento eletrônico ou magnético de dados, tais como, CPU, disquetes, fitas magnéticas, CR-ROM e discos ópticos, onde possam estar demonstradas as PRÁTICAS DOS DELITOS, ou mesmo qualquer registro que sirva como elemento para a comprovação da prática do CRIME investigado.’
- ‘É fato público e notório que as empresas atualmente utilizam os meios eletrônicos e magnéticos para administração e armazenamento dos dados relativos às suas atividades comerciais e fiscais, o que significa dizer, necessariamente, que eventuais provas de qualquer prática delitiva sonegatória praticada, em tese, por qualquer contribuinte, estarão arquivadas em meio eletrônico ou magnético.’
- ‘A necessidade da realização de perícia nos equipamentos de armazenamento eletrônico e magnético de dados não é fruto de um devaneio de representantes do Ministério Público e de autoridades policiais, ou mesmo da intenção destes órgãos em devassar a apuração do COMETIMENTO DE DELITOS no interior de empresas que se estruturam em organizações criminosas programadas para SONEGAR qualquer tributo.’
- ‘Se os CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA são cometidos, as provas da prática de fraudatória contra o fisco existem e podem estar arquivadas nos equipamentos que venham a se apreendido, o que torna imperiosa a realização da perícia criminal para determinar se dentre os dados armazenados naqueles equipamentos estão as provas estes crimes.’

Frisa que nos Códigos de Processo Penal e Civil, documento é conceituado como sendo “a coisa que representa um fato, destinada a fixá-lo de modo permanente e idôneo, reproduzido em juízo” ou ainda na definição de Carnelutti: documentos é “uma coisa capaz de representar um fato”, em sentido lato, documento compreende não apenas os escritos, mas toda e qualquer coisa que transmita diretamente um registro físico a respeito de algum fato, como os desenhos, as fotografias, as gravações sonoras, filmes cinematográficos, vídeos, e até os HD’s dos computadores. Os acervos de dados estarão para o nosso tempo acervos manuscritos de dados em livros, cadernos, cartas, diários ou

admitiu a inviolabilidade seja da intimidade ou da privacidade como garantia do acobertamento ou da impunibilidade de crimes. Os documentos quando repositórios de provas sobre “PRÁTICA DE CRIMES”, desde que legalmente apreendidos e devidamente submetidos à perícia, constituíram, nas sociedades “PRÉ-INTERNETDIAS”, núcleos seguros para respaldar o julgador.

Esclarece que a produção de provas documental assentada sobre papel, difere da que se encontra em meios eletrônicos e magnéticos. Esta última reclama uma decodificação da linguagem binária, a linguagem do computador, para que se torne comprehensível ao intelecto do julgador, não acostumado ao domínio dos códigos binários próprios da computação.

Conclui que as provas colhidas em HD de computadores, CD's, disquetes, ou quaisquer outros meios magnéticos ou eletrônicos de armazenamento de dados “SÃO PROVAS DOCUMENTAIS”, submetidas ao regime constitucionalmente válido de produção de prova, necessitando apenas de um processo mais complexo para a convenção destes dados armazenados para padrões comprehensíveis e aptos a subsidiar o julgador da prova.

Destaca que o Decreto nº 6.287/97, art.40, § 5º diz que: a mercadoria, bem, livro ou documento em situação irregular serão apreendidos pelo fisco, mediante emissão de termo próprio destinado a documentar a infração cometida, para efeito de constituição de prova material. Art.708 B: O contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético de que trata este capítulo quando intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos. Art. 940- o fisco estadual poderá apreender, mediante lavratura de Termo de Apreensão: livros, documentos, papéis, objetos e meios magnéticos que constituírem prova de infração à legislação tributária, exceto os livros de contabilidade geral da empresa. O Decreto nº 8.548/03 que promoveu a Alteração nº 42 do RICMS faz referência a arquivos digitais e não mais a arquivos magnéticos.

Esclarece que a apreensão de hardware (computador, HD), disquete e software somente se justificam se o mesmo, como qualquer outro bem ou mercadoria constituir prova material da infração à legislação tributária, do ponto de vista técnico, a apreensão do hardware, ao menos o que se refere à estação local, não oferece grandes problemas à fiscalização. Observa que as hipóteses de apreensão de computadores, programas e arquivos magnéticos são estabelecidas em lei. Assim, sempre que a apreensão se referir somente a arquivos e programas, é conveniente que se adotem as providências necessárias à obtenção e apreensão, as quais serão “autenticadas/criptografadas” de forma a certificar sua exatidão em relação aos originais.

Continuando, diz que a visualização e impressão dos dados contidos nos arquivos magnéticos, e que sejam relevantes para o objeto da investigação, deve ser feita sempre que possível, utilizando-se programas visualizadores de arquivos, (Word, Excel, Access) que permitam o acesso dos dados sem que haja interferência no seu conteúdo e não a partir do programa em que foram elaborados. Isso será possível, normalmente, quando se tratar de arquivos de texto, planilhas de cálculo, bancos de dados e arquivos de HTML, mesmo que compactados, originários de softwares comerciais. Tendo a elaboração de um *laudo de degravação* de dados contidos em arquivos magnéticos de ser feita de forma a permitir à comprehensão dos trabalhos desenvolvidos pela fiscalização e a plena avaliação das evidências coletadas.

Aduz que a estratégia da defesa mais comum, ao se verem confrontados com provas documentais desta natureza, é alegar que os dados contidos no computador “*foram maliciosamente enxertados ou alterados pela acusação com o intuito de incriminá-los*”, buscando com isso criar a dúvida sobre a legitimidade da prova, esperando, assim, obter a absolvição por insuficiência de provas. Entretanto, grande parte das empresas já utiliza a tecnologia para automatizar suas operações e registrar, processar, manter e apresentar informações, por isso, cada vez mais, as equipes de auditores deverão usar, como evidência, dados proveniente de sistemas.

Quanto a contestação fiscal propriamente dita, apresenta demonstrativo das vendas brutas nos exercícios de 2002 a 2007, fl. 115, com o faturamento declarado na DME valor de vendas de R\$1.755.094,92 e no controle interno do contribuinte, HD degravado, sistema DOS, valor de R\$7.738.298,76.

Diz que o programa utilizado pelo contribuinte, *Colibri*, foi alterado, sendo desabilitado para não emitir o cupom fiscal, conforme a ARQUITETURA DA FRAUDE FISCAL anexa a este PAF, fl.12.

Aduz que o HD foi degravado e criptografados por Peritos da Polícia Técnica do DPT/ICAP juntamente com técnicos da Sefaz e os auditores fiscais, onde foram emitidos os LAUDOS PERICIAIS, comprovando a veracidade/fidedignidade/autenticidade dos dados obtidos, que muito provavelmente, serão encaminhados à Justiça e ao Ministério Público para que sejam tomadas as cabíveis medidas judiciais. Acrescenta que “quando os peritos do DPT/ICAP estão periciando um CADÁVER, não é permitido a presença de ninguém estranho ao feito, para não haver interferência”, provavelmente, deve ter ocorrido o mesmo com o ato de degravação dos HD fraudadores, conforme Laudo Pericial anexo a este PAF, fl. 121.

Informa que os autos de infrações foram lavrados no final dos trabalhos, ou seja, como determina a Ordem de Serviço, fl.09, em no máximo 90 dias, tempo normal da realização das atividades trimestrais do Auditor Fiscal, e não em tempo recorde como foi alegado pela defesa.

Quanto a presunção, assevera que dizem os tratados e os juristas que a presunção forma os indícios que serão consumados com as provas materiais, porém neste PAF, a prova cabal é o conteúdo extraído do HD apreendido do contribuinte, degravado comprovado com o Laudo Pericial do ICAP. Os valores contidos no HD do contribuinte, são gravados no CD anexo a este PAF, onde contém no programa Excel, toda a receita registrada no DOS, e uma outra cópia fornecida ao contribuinte, onde poderão ser examinados por qualquer perito.

Observa que no faturamento contido no CD anexo a este PAF, utilizado para o levantamento total das vendas, considerados os períodos de 2002 a 2007, não existem indícios de que foram acrescentados valores de outras empresas, e o início das atividades da empresa foi em 1993, bastar que se observe o DEMONSTRATIVO DE FATURAMENTO apresentado que se observará que o contido no HD são verdadeiros.

Diz que foram considerados os períodos de 2002 a 2007, pois a ação fiscal foi deflagrada em 02 de outubro e o auto foi registrado em 27 de dezembro de 2007.

Declara que o computador do contribuinte que teve seu HD degravado, estava em sua posse, dentro da própria empresa, devendo existir nota fiscal da aquisição do mesmo, comprovando com o número de série do equipamento apreendido, fl. 19, deste PAF. E quanto a veracidade dos números existentes no HD, bastará que o mesmo contrate um perito em informática, degrave novamente e com um Laudo Pericial, do ICAP, discordando dos valores, acoste a sua defesa, sendo, neste caso, o ônus da prova está com o contribuinte, que deverá provar que os dados do HD degravado apreendido, não são os dele, nem são verdadeiros, bem como, o contribuinte provar que houve troca de dados entre as empresas, para incriminar o contribuinte.

Cita que, quando a Policia Federal apreende um computador, todo o material registrado é tido como suspeito e serve de provas, contra o réu, perante a justiça, sendo o simples fato de existir um valor no computador de um contribuinte, por si só, será o indício da prova de qualquer faturamento.

Observa que os Auditores Fiscais demonstraram qualificação, capacidade técnica, eficiência e além de tudo, trabalho racional, que partiram de vários roteiros de auditoria e chegou ao maior valor sonegado, constatado no HD degravado do contribuinte, como preceitua o RICMS e manda as normas de auditoria geralmente aceitas pelo IBRACON.

Destaca que outro indício é a não apresentação pelo contribuinte do seu Livro Caixa, mesmo sendo intimado a apresentar, conforme Intimação acostada à folha 10, livro obrigatório para os contribuinte do Regime SimBahia e do Simples Nacional.

Assegura que a prova material da fraude está nas páginas seguintes à informação fiscal, onde estão coladas as Pré-Contas e comandas sem os devido cupons fiscais emitidos.

Quanto a proporcionalidade, diz que não adotou, excluído-se da base de cálculo os produtos já tributados e isentos, porém, utilizou o recurso da inclusão dos pagamentos, inclusive os referentes as substituições e antecipações tributárias.

Reitera que o contribuinte utilizou software não-certificado.

À folha 118, apresentado no demonstrativo de débito, constando que o valor do ICMS devido é de R\$649.159,33, portanto, superior ao autuado.

Ao final, opina pela manutenção da autuação.

O autuado foi intimado, recebendo mediante recibo acostado à folha 262, cópia da informação fiscal e dos documentos acostado pelo autuante às folhas 108 a 261, sendo informado do prazo de 10 (dez) dias para se manifestar.

Em nova manifestação defensiva, fls. 265 a 276, frisa que teme pela condenação prévia de que tenha praticado ilícito fiscal, ressaltando que presunção de inocência e os princípios da ampla defesa e do contraditório, todos de cunho constitucional, garantem ao litigante em processo judicial ou administrativo o direito ao julgamento justo e isento, ou seja, o direito de apenas ser condenado se for comprovada cabalmente a acusação contra si imputada, até lá, haverá apenas suspeita e indícios, que deverão ser comprovados por quem atua na acusação, neste caso, os auditores que lavraram o auto de infração.

Reitera os comentários relativos a Operação Tesouro.

Diz que na execução do Mandado de Busca e Apreensão, os bens apreendidos, equipamentos e documentos foram envolvidos em sacos plásticos, encaminhados para serem periciados sem a presença do seu representante, asseverando que a Sra. Ana Paula Della Piazza é, em verdade, a representante legal do DELLA PIAZZA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., empresa também investigada na operação tesouro, ou seja, o próprio autuante demonstra a fragilidade do procedimento quando afirma que o HD foi apreendido na presença do “representante legal da empresa”, mas indica pessoa diversa daquela legalmente habilitada para representar a empresa. Frisa que pode ter ocorrido troca de equipamentos, bem como os dados apresentados em planilha Excel serem incompatíveis com a sua realidade, não acatando os dados apresentados, afirmado que não existe prova de que pertencem ao HD do estabelecimento autuado, havendo 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.

Aduz que a legislação tributária não autoriza a utilização exclusiva de dados de computador para lastrear o lançamento fiscal. Ao contrário do que diz o autuante, a defesa não está repelindo a prova obtida por meio magnético, que pode e deve ser considerada pelas autoridades fiscais. A questão é que esta prova obtida no computador do contribuinte, por si só, não está autorizada pela Lei nº 7.014/96 a respaldar o lançamento fiscal, como erroneamente se fez no presente caso. Assim, a impugnante fez questão de relacionar as presunções de omissão de saídas autorizadas pela Lei nº 7.014/96, não havendo qualquer hipótese relacionada com dados obtidos em computador do contribuinte. Portanto, não havendo previsão legal para sua utilização, os dados obtidos no HD podem ser considerados indícios de prática de ilícito tributário, que deverão ser comprovados por meio de uma fiscalização ampla no estabelecimento do contribuinte. Aduz que o próprio autuante acaba reconhecendo esta conclusão quando relaciona na informação fiscal outros “indícios” de omissão de saídas, como as diferenças com estes sim com amparo na Lei nº 7.014/96.

Assevera que a conclusão de tudo isso é que os dados do HD, além de não possuírem amparo legal para indicar uma omissão de saída, não estão corroborados por outros indícios de fraude. Os levantamentos e o raciocínio adotados pela fiscalização estão absolutamente equivocados, conforme se observa acima, não havendo nada que prove a efetiva prática do ilícito fiscal. Sendo assim, outra opção não há senão anular o auto de infração, para que seja realizada uma efetiva fiscalização no estabelecimento do contribuinte, com base em regulares roteiros de auditoria. Esta foi, inclusive, a orientação fornecida pela própria INFIP, para que os auditores realizassem uma criteriosa análise dos livros e documentos fiscais e não fiscais. Mas nada disso foi feito no presente caso. Reitera seu pedido de nulidade do lançamento fiscal.

Reitera que a empresa estava enquadrada no SimBahia, não havendo nenhum procedimento anterior de desenquadramento, entendendo haver erro na aplicação da alíquota de 17% com crédito de 8%, quanto deveria ser aplicada a alíquota da faixa de enquadramento.

Reitera, ainda, que o lançamento não poderia cobrar tributos antes da vigência da Portaria 53/2005.

Quanto a multa aplicada, diz que o autuante sequer se deu ao trabalho de justificar a cobrança da multa de 100%, mesmo não havendo qualquer prova inequívoca do uso do programa para fins de sonegação. O tal demonstrativo, com dezenas de valores aleatórios, não tem o condão de realizar esta prova, ainda mais apresentando números completamente irreais. E se assim é, a multa correta seria 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, da mesma lei.

Aduz que, outra questão não contestada na informação fiscal diz respeito ao princípio da proporcionalidade, ou seja, a necessidade de se excluir da base de cálculo os produtos isentos e sujeitos ao regime de substituição tributária. Essa é uma EXIGÊNCIA LEGAL, prevista na Instrução Normativa nº. 56/07 e inspirada na jurisprudência deste CONSEF.

Reitera que é imprescindível a realização de uma revisão fiscal, já requerida na defesa, no sentido de se refazer os demonstrativos anexos ao auto de infração, levando-se em consideração os índices de proporcionalidade em cada exercício fiscalizado (por meio dos Relatórios Consolidados da DMA ou outro instrumento idôneo). Após tal providência, restará definitivamente comprovada que grande parte da “receita” supostamente omitida é composta por vendas de produtos que já estavam com a fase de tributação encerrada (bebidas alcoólicas; água mineral; refrigerantes; cigarros etc.), razão pela qual, por eventualidade, o lançamento fiscal, caso não anulado, deverá ser julgado procedente em parte, reduzindo-se o débito originalmente apurado.

Ao final, reitera seu pedido pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

Em nova informação fiscal, um dos autuantes, fls. 282 e 284, reconhece que houve um lapso, pois a D. Ana Paula Della Piazza é representante de outra empresa que também foi fiscalizada e autuada pelo mesmo auditor, onde provavelmente deve ter incorrido em equívoco, pois estava envolvido com cinco processos semelhantes, contudo, não poderá este lapso corroborar com o argumento da defesa de insegurança, pois quem afirma que o HD é da empresa autuada são os peritos oficiais da SSP/DPT/ICAP/Coordenação de Fraudes em Informática, que assinam o Laudo Pericial, e não o auditor que procedeu o levantamento da Omissão de Receita e constatou a fraude (comanda sem documento fiscal).

Reitera que o contribuinte, apesar de intimado, não apresentou o livro Caixa, onde demonstraria toda sua movimentação financeira.

Quanto a não juntada do laudo pericial ao processo, diz que comunicou o fato ao Inspetor sobre a demora da remessa dos Laudos Periciais da Coordenação de Fraudes em Informática da Secretaria de Segurança Pública, Departamento de Polícia técnica, ]

Ao finalizar, opina pela manutenção da autuação.

O PAF foi convertido em diligência à INFRAZ DE ORIGEM, para que fosse reaberto o prazo de defesa (30 dias).

À folha 293, o autuado informa que já se manifestou anteriormente.

Às folhas 302 a 323, foi acostado aos autos cópia de LAUDO PERICIAL devidamente assinado pelo responsável pela elaboração do mesmo, o qual foi entregue o contribuinte, sendo-lhe concedido 10 (dez) dias para se manifestar.

Após receber cópia do Laudo Pericial, o impugnante às folhas 329 a 335 frisa que o laudo pericial entregue ao autuado relata o exame pericial de 8 (oito) microcomputadores supostamente pertencente ao impugnante, não havendo nele qualquer conclusão definitiva no sentido do uso efetivo do aplicativo fiscal com fins de sonegação fiscal, mas apenas no sentido da possibilidade de utilização da impressora no modo não-fiscal, em relação às versões do aplicativo tidas como não-homologadas.

Aduz que, como vem insistindo neste a sua impugnação, a mera possibilidade de utilização do aplicativo fiscal no modo não-fiscal não significa necessariamente o uso do aplicativo para fins de sonegação fiscal, como vem sendo presumido, sendo, em termos análogos, é presumir que quem possua uma arma de fogo necessariamente comete homicídio. Por outro lado, a autuada tem a mais absoluta convicção de que não houve qualquer centavo sonegado aos cofres estaduais, razão pela qual a autuação deve ser resultado de erro de captação e análise do banco de dados do aplicativo fiscal ou mesmo de uma possível troca com o HD de outra empresa investigada na operação tesouro.

Ressalta que, por se tratar de uma questão eminentemente técnica, a impugnante solicitou a um especialista em Sistema Colibri que elaborasse um parecer a respeito do Laudo Pericial do ICAP, no qual esclarecesse como era utilizado o aplicativo nos computadores do autuado, bem como possíveis questões controversas do laudo, o qual passou a comentar às folhas 330 a 333. Frisa que, o mesmo respondeu que 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. Quanto aos arquivos FBAT e NFBAT afirma que se trata de rotinas padronizadas, “visando dar atendimento rápido e eficiente ao operador quando a impressora fiscal apresentasse algum problema que impedisse o seu funcionamento”.

Assevera que o laudo pericial do ICAP é inconclusivo, não apontando quais versões estavam ativadas nos computadores e se eram homologadas. Passou então formular quesição que requer seja apresentada aos peritos do ICAP (fl. 334) e após as respostas, 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.

O PAF foi convertido em diligência à INFRAZ DE ORIGEM, para que fosse reaberto o prazo de defesa (30 dias), considerando que o Laudo Pericial deveria ter sido entregue ao sujeito passivo quando da ciência da autuação.

Em nova manifestação defensiva, fls. 369 a 377, o autuado reproduz os argumentos anteriores.

Em nova informação fiscal às folhas 382 e 383 o autuante reitera sua posição anterior.

O PAF foi submetido à pauta suplementar no dia 13/07/2010, tendo a 2<sup>a</sup> JJJ decidido que o mesmo encontra-se em condição de ser pautado para julgamento.

## VOTO

Na autuação em lide foi exigido ICMS pela falta de recolhimento d cumprimento da obrigação principal, constatada ação ou omis-

especificadas expressamente em lei, sendo a omissão de receita apurada através do levantamento das vendas totais existentes no HD (Arquivo magnético) do computador da empresa, apreendido pela ocasião da operação tesouro, conforme Auto de Exibição e Apreensão do Departamento de Crimes Contra o Patrimônio – DCCP, apurada também através das máquinas ECF, fraude detectada através da Inteligência Fiscal – IFIP, onde ficou demonstrado a bifurcação do PROGRAMA COLIBRI, numa arquitetura de fraude fiscal entre duas CPU's (uma fiscal e outra não fiscal), mediante utilização de aplicativo não homologado pela SEFAZ, onde todo o material foi obtido mediante Mando de Busca e Apreensão do Poder Judiciário.

Em sua impugnação o sujeito passivo arguiu nulidade da autuação decorrente da falta de segurança e cerceamento do direito de defesa, argumentando que não acompanhou a degravação dos HD's e que a autuação foi baseada em presunção não prevista na Lei nº 7.014/96. Ainda, como preliminar, argüiu decadência parcial da autuação.

Analizando a documentação acostada aos autos, observo que a ação fiscal em lide é resultante da apreensão de livros, documentos e computadores, no estabelecimento autuado, requerido pelo Ministério Público, tendo a Juíza de Direito da 1ª Vara Especializada Criminal, expedido o Mandado de Busca e Apreensão, o qual foi executado pela Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública, conforme Auto de Exibição e Apreensão acostados às fls. 17 a 19.

Após o cumprimento da determinação judicial de busca e apreensão, os HD's foram degravados por peritos criminais, conforme Laudo Pericial elaborado pelo Instituto de Criminalística Afrânio Peixoto às folhas 302 a 323, sendo entregue cópia ao contribuinte conforme consta às folhas 365 e 366. Entendo que o trabalho pericial é um trabalho isento, foi realizado por um Instituto de Criminalística, órgão independente, que não tem nenhuma relação de subordinação com a Secretaria da Fazenda, portanto, não tem pertinência a alegação defensiva de que a referida tarefa deveria ser acompanhada pelo contribuinte autuado.

Uma vez realizada a degravação dos HD's, repito, por um Instituto de Criminalística isento e independente, nos equipamentos apreendidos no estabelecimento autuado, a fiscalização com base nessa trabalho pericial, elaborou demonstrativos dos valores apurados que foram gravados em CD acostado à folha 49, cuja cópia foi fornecida ao autuado, conforme recibo passado à fl. 48. Portanto, sendo o impugnante detentor dos arquivos existentes nos seus HD's, tendo recebido cópia dos demonstrativos de vendas juntados às fls. 22 e 23, no qual foi exigido ICMS sobre a diferença entre a receita total identificada nos HD's e deduzido do faturamento que foi oferecido à tributação, devidamente registrada pela Contabilidade do estabelecimento autuado, entendo que mesmo não tendo presenciado a degravação dos HD's, o impugnante sendo detentor dos mesmos, poderia juntar provas quanto a suposta divergência entre os valores apontados pela fiscalização e o registrado no programa aplicativo implantado em seus computadores, não ocorrendo falta de segurança como alegado ou cerceamento do direito de defesa.

Quanto a arguição de nulidade sob o argumento de que o imposto foi exigido por meio de presunção não autorizada por lei, a mesma também não pode ser acolhida, pois a imputação constante do Auto de Infração é de que a empresa deixou de apurar e recolher imposto “constatado em ação fraudulenta diversa das especificadas em lei”, constando, ainda, na descrição dos fatos que se trata de omissão de saída de mercadorias apurada em perícia nos HD's 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 impugnante, registrava operações de vendas no seu HD's, mas não enviava estes dados para o comando de impressão do seu ECF, sendo exigido imposto relativo aos valores de vendas não oferecidos à tributação, conforme planilhas juntadas ao processo. Portanto, o imposto exigido na presente lide foi apurado por meio de levantamento fiscal dos dados das vendas registrados nos HD's do computador do estabelecimento autuado, que constitui prova do c de indício que tenha levado a exigência do imposto por presunção.

infração comprova que o crédito tributário foi constituído de ofício decorrente de levantamento fiscal, com base nos artigos 824 e 940 do RICMS/BA, não tendo pertinência a alegação defensiva de que o imposto foi exigido por presunção.

No tocante a alegação de inexistência de provas e que conduz a ausência de elementos suficientes para determinar com segurança, a infração e o infrator, de igual modo não pode ser acolhida, uma vez que o contribuinte teve seus computadores apreendidos e dele foram extraídos dados degravados dos seus HD's, conforme Laudo Pericial. 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 dos HD's do autuado pela perícia da Polícia Civil.

Na peça defensiva 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.

Ressalto que, além do prazo legal para apresentação de defesa (30 dias), o contribuinte foi intimado para se manifestar (mais 10 dias) após a informação fiscal. Posteriormente, o PAF foi convertido em diligência para reabertura do prazo de defesa (mais 30 dias). Após a entrega do Laudo Pericial devidamente assinado, mais uma vez, o PAF foi convertido em diligência para reabertura do prazo de defesa (mais 30 dias). Portanto, o autuado foi intimado e se manifestou em 04 (quatro) oportunidades, todavia, não apresentou nenhuma prova da existência de inconsistência alegada em sua defesa. O art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Relativamente ao pedido de nulidade em relação aos fatos geradores ocorridos entes da publicação da Portaria 53 SF de 20/01/05, sob a alegação de que a ação fiscal está calcada na utilização do software irregular, decorrente da falta de certificação do programa Colibri, o que configuraria fraude, mas que tendo sido apurado impostos relativos aos exercícios de 2002 a 2007, só houve regulamentação do Programa Aplicativo após a edição da Port. 53 SF de 20/01/05, não sendo possível aplicar a referida norma aos fatos geradores ocorridos no período de 2002 a 2004, de igual modo não pode ser acolhido pelas razões abaixo.

Saliento que no período objeto da autuação ocorreram diversas modificações na regulamentação da matéria ora em lide. 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.

Assim, até 31/12/02 os artigos 761 a 764 estabeleciam regras quanto à autorização para uso fiscal de ECF com capacidade de codificar e discriminar a mercadoria nos documentos emitidos, cujos modelos fossem aprovados pela SEFAZ, podendo inclusive impor restrições ou impedir a utilização de equipamento ECF não autorizados. O contribuinte deveria identificar o software utilizado e a empresa fornecedora do programa. O art. 762, VII do RICMS/BA estabelecia que a empresa usuária do ECF deveria declarar conjuntamente com o responsável pelo programa aplicativo, garantindo a conformidade entre o programa aplicativo e a legislação tributária estadual. Por sua vez, o art. 768, XXI do citado diploma legal já estabelecia que o ECF deveria apresentar, no mínimo, as seguintes características: *capacidade de assegurar que os recursos físicos e lógicos da Memória Fiscal, do "software" básico e do me*  
*acessados diretamente por aplicativo, de modo que estes recursos*

*pelo "software" básico, mediante recepção exclusiva de comandos fornecidos pelo fabricante do equipamento.*

De acordo com o previsto no artigo 804, com redação dada pelo Decreto nº 7.533/99, que vigorou até 31/12/02, permitia 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. Enquanto, os artigos 814 e 815 determinavam atribuição de responsabilidade solidária ao fabricante e/ou o credenciado que contribuíssem para o uso indevido de ECF, inclusive da aplicação do arbitramento à base de cálculo do imposto devido, se comprovado o seu uso irregular.

Com a entrada em vigor 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.

Assim, resta claro da análise dos dispositivos acima citados, que não tem pertinência a alegação defensiva de que antes da publicação da Portaria 53 SF de 20/01/2005 não existia regulamentação quanto ao uso de ECF, uma vez que já existia toda uma regulamentação, 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.

Restou comprovando nos autos que o aplicativo que estava sendo utilizado pelo estabelecimento, quando da apreensão, não atendia às determinações contidas no Regulamento do ICMS, pois 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, estendendo a outros órgãos a avaliação de aplicativos que antes era feito apenas pela Secretaria da Fazenda, não estabelecendo nenhuma regra que fosse de encontro ao que já estava regulamentado.

Portanto, no período fiscalizado (janeiro de 2002 a junho de 2007) a legislação existente (RICMS/97) amparava o enquadramento da infração cometida, independentemente da publicação da portaria citada.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhidas as alegações de nulidades da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício, ora em lide.

Em relação à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos geradores ocorridos antes de 04/01/2003, não pode ser acolhida, pelos motivos que passo a expor.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial, nos lançamentos tributários sujeitos à homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, como no caso do ICMS, quando do pagamento antecipado, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN - Código Tributário Nacional.

Observo que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 150 do CTN, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação.

pagamento integral do tributo devido e não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será 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.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo seja apurado e recolhido conforme a lei, ou seja, o pagamento integralmente do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, artigo 149 do CTN, sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o consequente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser argüida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Devo ressaltar que consta no corpo do Auto de Infração, fl. 03 dos autos, que o contribuinte não assinou o mesmo alegando que os sócios estavam viajando, sendo necessário o envio mediante AR – Aviso de Recebimento, razão pela qual o sujeito passivo somente tomou conhecimento da autuação em 03/01/2008.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, o fisco teria até o dia 31/12/2007 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 20/12/2007 não se configurou a decadência.

Quanto aos pedidos de revisão e perícia formulados pelo impugnante, por se encontrar estritamente relacionada às questões de mérito, os mesmos serão analisados oportunamente.

Superadas as questões preliminares de nulidade, decadência, revisão e perícia passo a analise do mérito da autuação.

No mérito, entendo que o argumento de que não há prova de os HDs analisados pertencem ao estabelecimento autuado, não é capaz de elidir a atuação, pois consta do Auto de Exibição e Apreensão acostado às folhas 18 e 19 dos autos, mediante autorização judicial a Delegacia de Crimes Contra o Patrimônio fez apreensão dos computadores, impressoras e diversos livros e documentos fiscais. No mesmo sentido, consta no Laudo do Exair 07, cuja cópia foi acostada às folhas 303 a 323, identifica à fc

estabelecimento autuado (Bar e Restaurante Mama Bahia) o qual consta no extrato do sistema INC – Informação do Contribuinte acostado à folha 20 dos autos, fato que comprova que os dados que embasaram à autuação foram extraídos do computador do estabelecimento.

Na mesma forma, também não pode ser acolhido o argumento do autuado de que não é devido o pagamento do ICMS apurado pela alíquota normal, pelo fato de ser contribuinte enquadrado no SimBahia, uma vez que o RICMS/97, o Artigo 408-P, combinado com os artigos 408-L, inciso V, estabelecem que:

*“Art. 408-P. O contribuinte de que tratam os incisos II, III, IV, V e VI do artigo 408-L ficará sujeito ao pagamento do imposto que seria devido sem o tratamento tributário do Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia).*

*Art. 408-L. Perderá o direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (SimBahia) a empresa:*

*V - que incorrer na prática de infrações de natureza grave de que tratam os incisos III, IV e as alíneas "a" e "c" do inciso V do artigo 915, a critério do Inspetor Fazendário.”*

Assim, mesmo os contribuintes enquadrados no regime de apuração do SimBahia ao praticarem infrações de natureza grave, como no caso em tela, perdem o direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (SimBahia), sendo o mesmo apurado pelo regime normal, com a aplicação do crédito de 8%, o que foi observado pela fiscalização.

Relativamente ao pedido de revisão 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, o que considero correto.

Relativamente ao pedido para ser aplicado o critério de proporcionalidade previsto no art. 1º da Instrução Normativa 56/07, em função de exercer atividade de bar e restaurante que comercializa produtos tributados antecipadamente e isentos, verifico que o art. 1º da mencionada IN dispõe:

*1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.*

Portanto, o critério de proporcionalidade se aplica a situações em que o imposto foi apurado com base em presunções legais previstas no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96 que não se aplica a situação presente, motivo pelo qual não pode ser acatado. Conforme apreciado anteriormente o imposto exigido decorre de levantamento fiscal no qual foi apurado diferença entre os valores registrados no ECF e os registrados nos livros próprios. Em se tratando de empresa que apurava o ICMS com base em regime simplificado (SimBahia) foi concedido crédito presumido de 8% sobre o valor omitido apurado que englobam todas as operações omitidas, mesmo que não exista previsão de utilização de crédito fiscal relativo às entradas no estabelecimento de mercadorias com ICMS pago por antecipação ou isentas.

No tocante ao pedido de resposta a quesitação formulada para que fosse respondida pelos peritos do ICAP, indefiro, tendo em vista a minha convicção e que as respostas são apresentadas no conjunto de elementos que se apresentam no processo. A exemplo do local de uso: O Auto de Exibição da DCCP à fl. 18 indica o local do estabelecimento autuado

item 7 do Laudo (fl. 311) indica versão Windows 6.4, DOS 3.1, 3.2, 3.3 e 3.4. Arquivos existentes: indicado no Laudo modo fiscal, não fiscal e colibri recuperados, fl. 356.

Saliento ainda, que conforme respostas 7 e 8 do citado Laudo foram encontrados nos equipamentos o aplicativo software Colibri com versões que variavam da 3.10; 3.20; 3.30 e 3.40. No item considerações os peritos informaram que foram encontrados arquivos F.BAT e NF.BAT e passaram a descrever sua aplicação: Em ambos os arquivos de lote, F.BAT e NF.BAT, pode-se ver que os arquivos de nome BRSIMFIS.DBF, BRSIMFIS.IDX, BRNAOFIS.DBE e BRNAOFIS.IDX, são copiados e renomeados, sobrescrevendo respectivamente os arquivos de nome BRIMPREL.DBF e BRIMPREL.IDX, sendo que F.BAT copia o BRSIMFIS e NF.BAT copia o BRNAOFIS. Após a cópia dos arquivos o arquivo de lote pede para o usuário digitar a palavra COLIBRI e teclar ENTER para executar o SISTEMA COLIBRI 3.4. Vale ressaltar que o arquivo BRIMPREL.DBF guarda a configuração do sistema para impressão. Quando se analisa o conteúdo de BRSIMFIS.DBF e BRNAOFIS.DBF, os peritos vêem que estes arquivos contêm configurações da impressora para o modo fiscal e para o modo não fiscal, respectivamente. Como as impressoras fiscais são conectadas a porta serial COM1 do computador e as impressoras não fiscais são conectadas a porta paralela LPT1, fica evidente que os arquivos F.BAT e NF.BAT copiam o arquivo de configuração de impressão do sistema presente nos arquivos BRSIMFIS.DBF e BRNAOFIS.DBF respectivamente, renomeando-os para BRIMPREL.DBF, de forma a permitir que o usuário opere o SISTEMA COLIBRI em modo fiscal ou em modo não fiscal, a sua escolha.

Em síntese, restou comprovado nos autos que foi identificado indícios de sonegação fiscal mediante utilização de programas aplicativos, tendo a administração fazendária solicitado autorização judicial para apreensão de equipamentos, sendo periciados os HD's resultando na identificaram software que permitia registro da operação no ECF sem que fossem enviados dados ao comando de impressão do cupom fiscal. Dos dados degravados do HD demonstraram que os valores das receitas acumuladas não correspondiam às receitas declaradas ao Fisco, tendo sido exigido imposto sobre a diferença entre a receita registrada no ECF e a que foi oferecida à tributação. Por sua vez 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.

Em relação a multa aplicada, também não pode ser acolhido o pedido do impugnante de conversão do percentual da multa de 100% para 70%, muito menos ser convertida em multa formal, uma vez que a multa aplicada encontra-se prevista no Art. 42, inciso IV, alínea "j", da Lei nº 7.014/96, *in bervis*:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*IV - 100% (cem por cento) do valor do imposto:*

*j) quando se constatar qualquer ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente nesta Lei; (grifei)*

Portanto, a multa aplicada encontra-se total vinculada a infração imputada ao contribuinte, demonstrando o acerto da ação fiscal.

Saliento que o autante, quando da informação fiscal, à folha 118, apresentou novo demonstrativo de débito, revisando o valor do ICMS autuado para R\$649.159,33, portanto, valor superior ao autuado. Assim, de acordo com o disposto no Art. 156, do RPAF/99, por encontra-se evidenciado o agravamento da infração, represento à autoridade competente para fiscal.

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

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 118973.1817/07-2, lavrado contra **SIMON EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto, no valor de **R\$635.630,90**, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, IV, “j”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de agosto de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR