

A. I. Nº - 118973.1818/07-9
AUTUADO - D & W COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTE - THILDO DOS SANTOS GAMA e EZILBERTO DE BRITO MOITINHO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO -INTERNET 10.11.2015

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0184-02/15

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, no período de 2006 a 2007. Acolhido o pedido de nulidade relativo ao período de 2002 e 2005, dado a incerteza na constituição da base de cálculo, tendo como suporte a resposta de quesitação contida no Laudo Pericial. Mantida a exigência fiscal relativa aos exercícios de 2006 e 2007. Rejeitadas as demais preliminares de nulidade suscitadas. Não acatada a extinção de créditos por decadência. Indeferido o pedido de perícia fiscal. Diligências resultou em redução do valor autuado. Infração parcialmente elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 20/12/2007, exige ICMS no valor de R\$289.089,74, acrescido de multa de 100%, decorrente da falta de cumprimento da obrigação principal, constatada ação ou omissão fraudulenta diversa das 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 Mandado de Busca e Apreensão do Poder Judiciário.

O autuado às folhas 88 a 120, mediante advogado habitado 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 09/01/2002 a 09/06/2007, 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 03/01/2003, 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 03/01/2003. 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 constar 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, afirmando 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 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). 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, degrevados 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.

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 exemplo da DOS 3.4 e Millennium 6.0 (Windows), taxando os contribuintes de fraudadores. Afirmar que apesar de ter sido exigido 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.

Afirma que houve duplicidade de lançamento, uma vez que parte do tributo lançado já foi cobrado em autuações anteriores, fato que pode ser comprovado pelo exame do Auto de Infração nº 120208.0077/04-2, onde o período autuado foi de 01/01/2003 até 31/07/2004 e do Auto de Infração nº 170623.0026/05-1, relativo ao período de 01/08/2004 a 31/03/2005, ambos cobrando omissão de saída de mercadorias tributada, apurado por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, sendo necessário a exclusão do período de 01.01.2003 a 31.03.2005 do auto de infração em lide, sob pena de ilegal exigência em duplicidade. Caso assim não se entenda, requer que seja considerado como pagamento do ICMS no período, para fins de cálculo do débito exigido no presente lançamento, os valores cobrados em razão dos acima citados.

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

Ao prestar a informação fiscal, um dos autuantes às folhas 127 a 138, frisa que o trabalho de auditoria fiscal foi executado em atendimento à Ordem de Serviço nº 517916/07, 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 de 2005 a 2007. Realizada pelas Secretarias da Fazenda (Sefaz), de Segurança Pública (SSP) e Ministério Público, a 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 Brito, 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 Sra. Ana Paulo Della Piazza, representante legal dos proprietários da empresa, onde assinou o referido Auto de entrega dos equipamentos: 01 computador (contendo o HD, que foi degrevado).

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

- *‘São validas as provas obtidas em meio eletrônico 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 significativa o número de contribuinte que, em virtude das facilidades providas 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 par 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, documentos é conceituado como sendo “a coisa que representa um fato, destinada a fixá-lo de modo permanente e idôneo, reproduzido-o em juízo” ou ainda na definição de Cernelutti: 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 como sempre estiveram ao acervos manuscritos de dados em livros, cadernos, cartas, diários ou bilhetinhos. Nestes nunca se 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-INTERNETIDIAS”, 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 compreensível 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 compreensíveis 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. 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 a compreensão 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 provenientes de sistemas informatizados.

Quanto a contestação fiscal propriamente dita, apresenta demonstrativo das vendas brutas nos exercícios de 2002 a 2007, fl. 134, com o faturamento declarado na DME valor de vendas de R\$ 12.614.381,14 e no controle interno do contribuinte, HD degradado, sistema DOS, valor de R\$ 15.008.523,24.

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.13.

Aduz que o HD foi degradado 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. 149.

Informa que os autos de infrações foram lavrados no final dos trabalhos, ou seja, como determina a Ordem de Serviço, fl.08, 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, fl.82, 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 Polícia 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 indicio 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.

Salienta que outro indício forte de sonegação é através dos quadros de Vendas, registradas no HD degravado e as Reduções Z (vendas com cupons fiscais), consignando com Receita Bruta HD de R\$ 15.008.523,24; Redução Z – Cupons Emitidos de R\$ 6.833.995,77 e Diferença de R\$ 8.174.527,47, fls. 24 a 44 do PAF:

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, e utilizou às alíquotas de 5% (2004 a 2005) e 4% (2005 a 2007).

Reitera que o contribuinte utilizou software não-certificado.

Em relação ao pedido defensivo para exclusão do ICMS exigido nos Autos de Infração anteriores, relativos a omissão de saídas tributadas apurada com cartão de crédito, nos exercícios de 2003 a 2005, diz que caberá com revisão fiscal, se houver.

Ao final, opina pela manutenção da autuação.

O autuado foi intimado, recebendo mediante recibo acostado à folha 508, cópia da informação fiscal, fls. 127 a 138, e dos documentos acostado pelo autuante às folhas 139 a 505, sendo informado do prazo de 10 (dez) dias para se manifestar.

Em nova manifestação defensiva, fls. 513 a 528, 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, afirmando 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.

Salienta que ao iniciar o tópico 4 da sua informação fiscal, denominado “DA CONTESTAÇÃO FISCAL”, o autuante fornece dados que permitiram localizar o equívoco em que incorreu a fiscalização, que resultou na falsa idéia de omissão de receitas tributáveis, apresentando o quadro abaixo:

DEMONSTRATIVO DAS VENDAS BRUTAS

EXERCÍCIOS	A FATURAMENTO BRUTO -DME	B FATURAMENTO HD DEGRAVADO	C = A-B DIFERENÇA FRAUDE
2002	1.313.148,54	1.909.100,69	595.952,15
2003	1.743.354,72	2.502.853,48	759.458,76
2004	1.844.715,08	2.764.805,00	920.089,92
2005	2.607.965,14	3.070.959,82	462.994,68
2006	2.617.837,24	3.140.399,75	522.562,51
2007	-0-	1.620.404,50	1.620.404,50
TOTAL	12.614.381,14	15.008.523,24	2.394.142,10

Argumenta que tem razão o autuante quando afirma que contra fatos não há argumentos. Entretanto, entende que o fato é que o “*auditor autuante modificou astutamente o tal ‘faturamento degradado no HD’, que segundo o Auto de Infração seria de R\$ 12.439.649,74 (doc. 01), mas que passou a ser de R\$ 15.008.523,24 na informação fiscal!*”

Transcreve o demonstrativo anexado ao auto de infração, que ampara o lançamento fiscal e indica os valores de faturamento supostamente obtidos na degravação do HD da autuada:

EXERCÍCIOS	RECEITA (DOS)	RECEITA (SQL)	TOTAL
2002	1.886.030,09	0,00	1.886.030,09
2003	1.347.197,34	0,00	1.347.197,34
2004	2.764.805,00	0,00	2.764.805,00
2005	3.017.959,08	0,00	3.017.959,08
2006	1.803.253,73	0,00	1.803.253,73
2007	1.480.810,76	139.593,74	1.620.404,50
TOTAL	12.300.056,00	139.593,74	12.439.649,74

Em seguida pergunta: qual é o tal faturamento obtido na degravção do HD da empresa: R\$ 12.439.649,74, conforme o Auto de Infração, ou R\$ 15.008.523,24, conforme a informação fiscal? Contra qual valor a empresa deve se defender: R\$ 12.439.649,74 ou R\$ 15.008.523,24? Qual é a segurança de que os valores estão corretos e que realmente são do HD da empresa, se o próprio auditor fiscal diverge nas duas ocasiões?

Diz que, se percebe, portanto, que os tais valores degravados no HD vão se modificando ao sabor das conveniências, sem qualquer amparo técnico ou segurança jurídica. Resta evidente, assim, a falibilidade e a total precariedade dos dados obtidos pela “degravação do HD”, que põem em cheque a higidez do lançamento fiscal, nulificando-o por completo. Como visto, a tal degravção do HD, segundo os valores que constam do AUTO DE INFRAÇÃO, revelou um suposto faturamento total, nos anos de 2002 a 2007, de R\$ 12.439.649,74. Mas o próprio autuante reconhece em sua informação fiscal que neste período a autuada declarou e tributou à Sefaz o valor de R\$ 12.614.381,14, conforme coluna A do “DEMONSTRATIVO DAS VENDAS BRUTAS”. Logo, o contribuinte declarou à SEFAZ valor maior do que o resultado da tal “degravação do HD”, fato que demonstra categoricamente a ausência de fraude ou sonegação fiscal. Assim, diz que se reputar correto o valor degravado no HD, teria que concluir que a impugnante possui, em verdade, um crédito fiscal perante o Estado da Bahia, pois ofereceu à tributação mais do que efetivamente faturou (R\$ 12,6 milhões X R\$ 12,4 milhões), restando comprovada inquestionavelmente a inexistência de fraude ou sonegação fiscal, conforme dados apontados pela própria fiscalização, resultando na improcedência indiscutível do auto de infração, caso ele não seja julgado nulo.

Destaca que na informação fiscal o autuante não junta o tal “laudo de degravção do HD”, mas um relatório gerencial de receita, também apreendido nas dependências da empresa impugnante. Mais uma vez se equivocou gritantemente a fiscalização. É que o tal relatório gerencial de receita engloba não só a empresa autuada, a D&W COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA, mas todas as empresas do GRUPO, como, por exemplo, a D&W ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA. (doc. 02), denominada internamente como A&B. Prova maior desse fato é que o relatório aponta diversas receitas de “HOTEL”, como, por exemplo, “CAFÉ DA MANHÃ” e “ROOMSERVICE”. Mas a empresa autuada, D&W COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA (Alfredo Di Roma), não obtém receita de “HOTEL”, tampouco fornece “CAFÉ DA MANHÃ” ou “ROOM-SERVICE”. Na verdade, esta receita é da D&W ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA (A&B), que segundo o próprio contrato social, se dedica à “exploração das áreas de alimentação e serviços de buffet, café da manhã, room-service e serviços afins” (Cláusula Terceira). Além disso, para comprovar definitivamente a prestação pela A&B, a autuada junta contrato de prestação de serviços firmado entre A&B e um grande flat da capital (doc. 03), em que há previsão de tais serviços. Não bastasse isso, observe que a própria conta 2.000, correspondente às receitas de “CARTÃO”, apresenta, em diversas oportunidades, sub-contas referentes à A&B. É o caso, por exemplo, da fl. 180, onde se lê “2.010 Visa A&B”; “2.012 CREDICARD A&B”; “2.013 REDE SHOP A&B”. Também se verifica receita da A&B na conta 4.000 “OUTROS”, em quase todos os meses, na sub-conta “OUTROS A&B”.

Aduz ser evidente que haveria diferença entre o relatório de receita operacional anexado à informação fiscal e a DMA da empresa autuada, D&W COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. Essa

diferença é a receita das demais empresas do grupo, como a D&W ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA, concluindo que:

a) há nos autos prova inequívoca de inexistência de sonegação fiscal, pois os demonstrativos anexados ao auto de infração, resultantes da tal degravação do HD, apontam receita de R\$ 12.439.649,74 entre 2002 e 2007, mas o contribuinte declarou à Sefaz faturamento de R\$ 12.614.381,14 no período, segundo a própria informação fiscal;

b) o tal relatório de receita anexado ao auto de infração é imprestável para apontar o faturamento da impugnante, pois engloba todas as empresas do grupo, a exemplo da A&B, que declara e tributa normalmente o seu faturamento.

Reitera 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, no item “q” informação fiscal, outros “indícios” de omissão de saídas, como as diferenças com vendas no cartão de crédito, estes sim com amparo na Lei nº 7.014/96.

Em relação ao suposto indício de sonegação, diferença entre a Redução Z e os dados do HD, diz que não há nada mais aprofundado para comentar, uma vez que os dados do HD são discutíveis.

Quanto a alegação do autuante de que existe mais um indício de sonegação, representado pelas pré-contas e comandas sem a emissão de cupom fiscal, que não constam dos Mapas da ECF, o autuado aduz que: Em primeiro lugar, as pré-contas e as comandas não são indícios de fraude, mas um procedimento normal em qualquer bar ou restaurante, consistente em informar a posição da conta antes do seu encerramento definitivo. Em segundo lugar, ao contrário do que afirma o autuante, foram sim emitidos os Cupons Fiscais (doc. 05) referentes às pré-contas anexadas no PAF.

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.

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.

Diz que o autuado concorda com a informação fiscal, no sentido de que na revisão fiscal devem ser excluídos do lançamento os valores cobrados nos Autos de Infração 120208.0077/04-2 e 170623.0026/05-1, sob pena de cobrança em duplicidade.

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

Em nova informação fiscal, um dos autuantes, fls. 612 e 613, aduz que o advogado deve ter confundido e “copiou e colou” as páginas 514 (2), 515 (3), 516 (4) e a 517 (5), que dizem respeito ao Auto de Infração nº 118973.1812/07-0, ficando prejudicado o entendimento do auditor.

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, ICAP.

Ao finalizar, opina pela manutenção da autuação.

O PAF foi convertido em diligência à INFAZ DE ORIGEM, para acostar aos autos LAUDO PERICIAL devidamente assinado pelo responsável pela elaboração do mesmo e intimar o autuado, entregando-lhes, mediante recibo, cópia do resultado da diligência e dos documentos anexados, reabrindo o prazo de defesa em 30 (trinta) dias.

Após receber cópia do Laudo Pericial e da intimação de reabertura do prazo de defesa, 30 dias, o autuando às folhas 665 a 673, frisa que o laudo pericial entregue ao autuado relata o exame pericial de 4 (quatro) 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 deste 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.

Sustenta que esta presunção é ainda mais absurda no caso do autuado, em que a versão considerada não homologada estava operando apenas no escritório interno da empresa, para fins meramente gerenciais, no qual eram redigitadas todas as vendas registradas no caixa, objetivando a realização de baixa de estoque, controle de custo, controle financeiro, etc., servindo para lançamento das receitas correspondentes à administração do hotel pela D&W Alimentos e Bebidas Ltda., outra empresa do grupo. Já máquina do caixa estava operando com um aplicativo homologado, “Sistema colibri Windows” versão 6.40.2.22, série 14625, totalmente regularizada, dispondo da versão certificada do aplicativo fiscal desde a vigência da Portaria nº 53/2005, que regulamentou a certificação dos aplicativos fiscais. Acrescenta que a máquina do caixa não estava conectada em rede com a máquina interna do escritório, o que revela a absoluta impossibilidade de utilização deste aplicativo para fins de sonegação.

Reitera que há uma possibilidade bastante plausível de que os auditores e técnicos que analisaram os HD's da impugnante tenham somado o faturamento registrado no HD do computador do caixa (que continha a versão homologada do colibri) com o faturamento registrado no HD do computador do escritório (versão não-homologada, onde eram redigitadas as vendas do caixa para baixa de estoque e eram lançadas receitas de outras empresas do grupo), o que certamente gerou distorções.

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 aludo, o qual passou a comentar às folhas 667 a 669

Assevera que consta do referido parecer, solicitado pelo contribuinte, fls. 644 a 646, a descrição de 4 (quatro) computadores denominados "Maq01", "Maq02", "Maq03" e "Maq04". Apenas nos equipamentos "Maq02" e "Maq03" consta discriminado a presença de 1 (um) hardlock, que é o cadeado eletrônico usado pelo Sistema Colibri (Dos ou Windows) e é normalmente instalado no computador principal que contém o Baco de dados (BD) do sistema armazenado, quando esse não opera em rede. O hardlock ou cadeado eletrônico armazena eletronicamente informações tais como: número de série, versão do sistema, nome fantasia, data de instalação, número de licença, etc. E o mesmo é fornecido pelo fabricante do Colibri, sendo configurado através de códigos gerados unicamente por esse fabricante, os quais são enviados via e-mail quando da venda do sistema. É sabido que o autuado possuía à época da operação tesouro 2 (dois) Sistemas Colibri, cada um com seu próprio hardlock, conforme a seguir:

- 1- Uma licença do "Sistema Colibri Windows" versão 6.40.2.22 (homologado), Série 14625 adquirido junto à Netoworks Informática, conforme NF 1420 emitida em 07.02.2006. Posteriormente, em 23.10.2006, esse hardlock original, devido ao confisco dos equipamentos e a necessidade de uso imediato do sistema para funcionamento do restaurante, foi substituído por outro como novo, Nº de série 17765, e atualmente em uso no caixa do restaurante.
- 2- Uma Licença do "Sistema Colibri Dos" versão 3.40 (não homologado), Série 89526. Esse Colibri funcionava internamente no escritório visando fornecer as informações de venda do caixa com o Colibri windows para o Sistema Paturi, as quais eram redigitadas objetivando essa integração para realização de baixa de estoque, controle de custo, controle financeiro, etc. Além disso, esta versão do Colibri servia para lançamento da receita correspondente à administração do Hotel pela D&W Alimentos e Bebidas Ltda. (A&B), outra empresa do grupo. O Paturi era o sistema de retaguarda na época.

Afirma que o equipamento denominado de "Maq03" refere-se ao computador do caixa, pois apenas nesse equipamento consta o diretório "C:\Colibri_Millennium, que é o diretório original/padrão de instalação do Sistema Colibri Windows e o computador "Maq02" refere-se ao computador do escritório, pois não consta a existência do diretório citado e sim apenas o diretório C:\Colibri, que é o diretório original /padrão para o "Colibri Dos" e "Paturi Dos".

Conclui, fl. 670, que todas as questões levantadas no laudo pericial podem ser devidamente esclarecidas, especialmente a existência dos arquivos de lote "F. BAT" e "NF.BAT" em suma das máquinas analisadas pelo ICAP, pois o sistema Colibri, estes arquivos existem de fato, mas o seu objetivo não é propiciar a fraude ou sonegação fiscal, que foi utilizado apenas antes da Portaria 53/2005, servia para que não houvesse descontinuidade da atividade do restaurante caso ocorresse a quebra da impressora fiscal, permitia a venda de mercadoria fosse realizada com emissão de Nota Fiscal D-1.

Frisa que existe uma grande pressão para que os futuros aplicativos homologados pela SEFAZ passem a permitir a operação em modo não-fiscal, exatamente para o caso de quebra de impressora fiscal. Reiterando que a existência dos arquivos F.BAT e NF.BAT, referentes ao

período anterior à vigência da Portaria nº 53/2005, não comprovam qualquer tipo de sonegação fiscal, mas apenas a existência de uma configuração que permitia a continuidade das atividades do restaurante em caso de defeito na impressora fiscal, configuração esta que provavelmente estará presente nos próximos programas homologados pela SEFAZ.

Prosseguindo, apresenta sua quesitação aos peritos do ICAP:

Ao final, reitera os seguintes pedidos:

- a) a ocorrência de decadência parcial;
- b) nulidade pro cerceamento do direito de defesa;
- c) nulidade por utilização de presunção não autorizada pela Lei nº 7.014/96;
- d) a Portaria nº 53/2005 e a nulidade do lançamento em relação ao período anterior à sua vigência;
- e) a ausência a prova de fraude;
- f) a aplicação do princípio da proporcionalidade;
- g) duplicidade de lançamento

Reitera, ainda, o pedido de revisão fiscal, no sentido de refazer os demonstrativos, levando-se em consideração os índices de proporcionalidade em cada exercício fiscalizado, por meio dos relatórios consolidados da DMA ou outro instrumento idôneo, frisando que essa é uma exigência legal, prevista na Instrução Normativa nº 56/07 e inspirada na jurisprudência deste CONSEF.

Em nova informação fiscal às folhas 676 e 677 o autuante nada acrescentou.

O PAF foi convertido em diligência à ASTEC, fls. 680/681, para que fossem adotadas as seguintes providências:

1- Em relação aos Autos de Infração lavrados anteriormente:

1.1- Verificar se aos Autos de infração indicado pela defesa, lavrados anteriormente, foram em decorrência de omissão de saídas;

1.2- Verificar se houve duplicidade de lançamento, ou seja, se existe coincidência de data dos fatos geradores;

1.3- Em caso positivo dos dois itens acima, excluir da autuação os valores efetivamente pagos nos referidos autos, os valores não pagos não devem ser excluídos, entretanto deverão ser indicados.

2 - Em relação ao “relatório gerencial”, folhas 142 a 196:

2.1- Excluir da autuação os valores das receitas relativas aos serviços de hotel, por exemplo, “CAFÉ DA MANHÃ” e “ROOMSERVICE”.

2.2- Excluir da autuação os valores das receitas relativas a outra empresa do grupo, D&W ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA., constante do relatório como “A&B”, por exemplo, fls. 178/179: CREDICARD-A&B; REDE SHOP A&B; VISA A&B.

3- Elaborar novo demonstrativo de débito.

Cumprida a diligência, o auditor fiscal designado, através do PARECER TÉCNICO Nº 0020/2010 às fls. 683 a 688 dos autos, após descrever o que foi pedido pelo Relator, informou que os dois autos são decorrentes de presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas apuradas por meio de levantamento de vendas com cartão de crédito. Quanto ao pagamento dos seus valores, acrescenta que o AI Nº 170623.0026/05-1, conforme extrato do INC, fl. 689, está na Situação BAIXADO POR PAGAMENTO. Por outro lado, o AI Nº 120208.0077/04-2, conforme extrato do sistema INC, 689, está na situação de ajuizado, apresentado os demonstrativos de débitos dos dois autos à folha 684. Às folhas 685 e 686, elaborou planilhas com os valores relativos “CAFÉ DA MANHÃ”, “ROOMSERVICE”, D&W ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA, constante do relatório como “A&B”, por exemplo, fls. 178/179: CREDICARD-A&B; REDE SHOP A&B; VISA A&B.

Conclui, elaborando novo demonstrativo de débito excluindo os valores relativos ao AI Nº 170623.0026/05-1, “CAFÉ DA MANHÃ”, “ROOMSERVICE”, D&W ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA, constante do relatório como “A&B”, por exemplo, fls. 178/179: CREDICARD-A&B; REDE SHOP A&B; VISA A&B, resultando na redução do valor autuado para R\$ 207.380,53, conforme planilha à folha 688.

O autuado recebeu cópia da diligência, tendo se manifestado às folhas 699 a 704, reitera o pedido de nulidade argumentando que o fato da diligência ter excluído da autuação os valores de receitas de outro estabelecimento confirma a falta de certeza em relação a base cálculo.

Frisa que após a exclusão da receita do estabelecimento A&B da base de cálculo, a impugnante passou a ter saldo credor, entretanto o diligente apenas zerou os valores dos meses de setembro de 2003, fevereiro e agosto de 2004, junho de 2005, agosto, setembro, outubro e novembro de 2006 e maio de 2007, sem ter utilizado como crédito.

Entende que o valor do AI Nº 120208.0077/04-2, também deve ser excluído da autuação, apesar de não ter sido quitado.

Requer a aplicação de Instrução Normativa 56/07, solicitando a realização de diligência fiscal no sentido de aplicação do índice de proporcionalidade com base na DMA Consolidada.

O PAF foi submetido à pauta suplementar em 13/07/2010, tendo esta 2ª. JF decidido que o mesmo encontrava-se em condição de ser pautado para julgamento.

O PAF foi convertido em nova diligência, fl. 710, considerando que durante o julgamento do PAF, na fase de sustentação oral, o advogado do sujeito passivo requereu a realização de diligência para que fosse revisado o levantamento do imposto devido na forma do Art. 504, inciso V, alínea “c”, item I, do RICMS/BA, para que fosse ajustada a base de cálculo conforme o dispositivo acima citado.

Em atendimento ao pedido de diligência acima, o auditor estranho ao feito, à folha 712, informa que:

1. *Elaboramos novos demonstrativos, referentes aos exercícios de 2002 a 2007, tomando como base aqueles originais acostados ao processo às fl. 51 a 56, onde foram consideradas as determinações da 2ª JF (fl. 710) e as correções propostas no Parecer Astec nº 20/2010, (fl. 683 a 688).*
2. *Todos os demonstrativos por nós elaborados, na forma requerida na diligência, estão acostados ao processo às fl. 713 a 718, inclusive o novo demonstrativo de débito (fl. 719).*
3. *Evidenciamos que todos os demonstrativos estão anexados em meio eletrônico conforme CD acostado às fl. 720 e com cópia que deverá ser entregue ao autuado ou seu representante, mediante recibo de fl. 721.*

Às folhas 713 a 718, foram acostadas novas planilhas do levantamento fiscal e à folha 719 foi acostado o demonstrativo de débito revisado na diligência, mês a mês, reduzindo o valor autuado para R\$84.707,30, conforme abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DAS INFRAÇÕES - CONSOLIDADO	
Infração 01 - 06.01.01 - A.I. nº 118973.1818/07-9 (Após Diligência de Fl. 710)	
Data Ocorr	ICMS - Valor Histórico(R\$)
09.03.2002	1.722,75
09.04.2002	2.564,52
09.05.2002	4.452,70
09.06.2002	2.069,25
09.07.2002	3.501,07
09.08.2002	3.475,79
09.09.2002	1.337,10
09.12.2002	1.066,97
09.01.2003	593,10

09.10.2003	578,19
09.11.2003	6.341,25
09.12.2003	1.448,62
09.03.2004	2.541,77
09.04.2004	1.684,66
09.06.2004	4.281,24
09.07.2004	2.468,97
09.11.2004	7.205,57
09.12.2004	4.490,70
09.02.2005	6.871,64
09.03.2005	2.498,50
09.04.2005	1.854,37
09.10.2005	3.280,73
09.11.2005	2.043,70
09.01.2006	4.247,55
09.06.2006	3.965,63
09.07.2006	2.645,97
09.12.2006	2.427,20
09.03.2007	1.210,70
09.04.2007	377,48
09.05.2007	459,62
Total da Infração: R\$	83.707,30

O autuado recebeu cópia do pedido de diligência, do resultado da diligência e seus anexos, conforme recibo à folha 725, sendo intimado para se manifestar.

Em nova manifestação defensiva, folhas 727 a 729, o autuado alega que apesar do autuante ter cumprido a diligência solicitada, após os ajustes da base de cálculo, o contribuinte passou a ter saldo credor do ICMS em diversos meses elevados a efeitos na autuação. Ocorre que, nos demonstrativos de débitos acostados às folhas 713 a 718, o autuante apenas zera o débito nesses meses, mas não aproveita o saldo credor para compensar os débitos dos meses seguintes.

Argumenta que, em se tratando do ICMS, o saldo credor de um mês deve ser transportado para os meses subsequentes, logo, o autuante deveria seguir a mesma sistemática, transportando o saldo credor de um mês para compensar os débitos dos meses seguintes.

Salienta que, valendo-se dos dados apurados pelo próprio autuante, fls. 713 a 718, a impugnante elaborou novos demonstrativos, cópias fls. 731 a 737 dos autos, procedendo ao lançamento do ICMS a recuperar com base no saldo credor do ICMS apurado após os ajustes da base de cálculo do imposto lançado. A partir da análise dos novos demonstrativos, constatou que não há saldo devedor remanescente, requerendo que seja aplicada a sistemática utilizada pela defesa para que o julgamento seja pela nulidade ou improcedência da autuação.

Em nova informação fiscal, fl. 739, o auditor designado informa que o autuado repetiu o argumento apresentado anteriormente, opinando pelo retorno do PAF ao CONSEF para julgamento.

No julgamento do PAF, na fase de sustentação oral, o advogado do autuado, requereu nova diligência alegando que não recebeu parte do LAUDO PERICIAL, fls. 649 e 656 dos autos. Considerando que no recibo assinado pelo autuado, AR, não consta a indicação das folhas entregue ao contribuinte, pois a mesma estava na Intimação, a qual não foi assinada pelo sujeito passivo, o PAF foi convertido em diligência no sentido de que fossem adotadas as providências

abaixo: 1- entregar ao autuado, mediante recibo, cópia das folhas 649 e 656 dos autos e 2- intimar o autuado sobre a reabertura do prazo de defesa, 30 (trinta) dias.

Em nova manifestação defensiva, fls. 752 a 754, o autuado argumenta que o Laudo Pericial carreado aos autos comprova a nulidade de parte do lançamento fiscal em discussão. Destaca que o ponto de total importância para deslinde do processo encontra-se no Quesito 09, assim redigido, fls. 649 a 650:

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

RESP.: Em 02/01/2006.”

Salienta que primeiro aplicativo fiscal “ensejador” da fraude, cujo banco de dados foi utilizado para compor a base de cálculo do auto de infração, somente foi instalado em janeiro de 2006 no computador apreendido, segundo o próprio Laudo Pericial.

Chama a atenção para o fato do Auto de Infração exigir uma suposta omissão de receita do período de janeiro de 2002 a junho de 2007. Então, questiona:

“como um aplicativo fiscal instalado em 02/01/2006 pode justificar uma omissão de receita do período de janeiro de 2002 a dezembro de 2005, que representa mais da metade do valor cobrado no Auto de Infração?”

Responde que não há como.

Aduz que o Laudo Pericial demonstra que não há qualquer segurança na acusação fiscal, em especial no período de janeiro de 2002 a dezembro de 2005. E se é assim, o art. 18, IV, “a”, do RPAF, é claro ao determinar que é nulo o lançamento de ofício que não contenha elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Ao final, reitera o pedido nulidade, em especial no que se refere ao período de janeiro de 2002 a dezembro de 2005.

Em nova informação fiscal, fls. 758 a 760, auditor designado, aduz que da forma como o representante do autuado apresenta na sua defesa, os débitos anteriores a 02.01.2006 estariam fora do auto de infração em razão do software encontrado ter sido instalado nesta data. Todavia, o laudo pericial não pode ser analisado apenas sob um único quesito. O laudo pericial deve ser analisado num contexto bem maior. Vejamos pois:

Entende que a resposta ao quesito 09, não é tão simples como apresenta a defesa, conforme se observa à fl. 753:

RESP.: Em 02.01.2006.

Prosseguindo, apresenta a resposta ao quesito 09, conforme no Laudo Pericial às fls. 649/650:

RESP.: vide abaixo, as datas de instalações dos softwares agrupadas por máquina (CPU), versão, diretório e respectiva data:

Versão do sistema Windows

Equipe09Maq03

- 1- Versão 6.0 compilação 6.0.2.22

Diretório: C:\Col2000\Colibri Servido\Colibri_Millennium

Data de instalação: 01.03.2007

- 2- Versão 6.4 compilação 6.40.2.22

Diretório: c:\Colibri_Millennium

Data de instalação: 01.03.2007

- 3- Versão 6.40 compilação 6.40.1.16 – (arquivo Venda.exe deletado e recuperado)

Diretório: D:\COLIBRI_MILLENNIUM

Data de instalação: 17.02.2006

- 4- Versão 6.4 compilação 6.40.2.22

Diretório: D:\COLIBRI_MILLENNIUM

Data de instalação: 17.02.2006

Versão do sistema DOS

Equipe09Maq02

1- *Diretório: \COL*

Data de instalação: 22.11.2006

2- *Diretório: \COLIBRI*

Data de instalação: 22.11.2006

Equipe09Maq03

1- *Diretório: \COL*

Data de instalação: 02.01.2006

2- *Diretório \COLIBRI*

Data de instalação: 02.01.2006

Observa que existem várias versões do software instaladas no equipamento, tanto no ambiente Windows quanto no ambiente DOS. Diz que qualquer iniciante em informática sabe que qualquer aplicativo pode apresentar várias versões, quer sejam elas para corrigir problemas quanto para atualizar dados e adicionar novas funcionalidades. Sabe também, que quando se lança uma versão, qualquer que seja o motivo, o aplicativo apresentará, sempre a data da atualização, ou seja a data em que a última versão foi instalada.

Destaca que a autuada não trata na sua defesa da resposta ao quesito 08 (fl.649), que deixa claro que o software permite a desativação do ECF. Deixou, também, de referir-se ao quesito 10 (fl.650) cuja resposta evidencia a existência, no HD de arquivos com as extensões concernentes aplicativos editores de texto, banco de dados, compactadores e descompactadores, planilhas eletrônicas.

Ressalta que não se referiu às informações do laudo pericial lavradas à fl. 651 onde relata a existência do Diretório completo do arquivo de nome “BRVENDAS.DBF”, do qual foi extraído o arquivo D&W-Vendas 2002 a 2007 DOS, anexado ao processo no CD de fls. 82.

Ao final, opina pela procedência parcial do presente auto de infração, considerando os valores listados no demonstrativo de débito de fl. 719.

VOTO

Na autuação em lide foi exigido ICMS pela falta de recolhimento do ICMS, decorrente da falta de cumprimento da obrigação principal, constatada ação ou omissão fraudulenta diversa das 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 Mandado 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, que a autuação foi baseada em presunção não prevista na Lei nº 7.014/96 e requereu nulidade parcial em relação aos fatos geradores ocorrido antes da publicação da Portaria Nº 53 SF de 20/01/05. Ainda, como preliminar, arguiu decadência parcial da autuação.

Analisando 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. 19 e 20.

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 643 a 661, sendo entregue cópia ao contribuinte conforme consta às folhas 662. 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 nesse trabalho pericial, elaborou demonstrativos dos valores apurados que foram gravados em CD acostado à folha 82 cuja cópia foi fornecida ao autuado, conforme recibo passado à fl. 81. Portanto, sendo o impugnante detentor dos arquivos existentes nos seus HD's, tendo recebido cópia dos demonstrativos de vendas juntados às fls. 24 e 25, 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 Polícia 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 cometimento da infração e não de indício que tenha levado a exigência do imposto por presunção. O próprio enquadramento da 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 nos 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.

Relativamente ao pedido de nulidade em relação aos fatos geradores ocorridos antes da publicação da Portaria Nº 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 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.*

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 comprovado 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.

Entretanto, no que se refere ao argumento de que o laudo pericial afirma que o software Colibri foi instalado nos computadores em 02 de janeiro 2006 e não há possibilidade de exigir imposto em período retroativo, após análise dos documentos acostados ao processo, constato que:

- a) O Laudo Pericial, fls. 643 a 655, só foi juntado ao processo após a apresentação da defesa;
- b) Na sessão de julgamento, na fase de sustentação oral, o autuado, mediante advogado, asseverou que não havia recebido parte do Laudo Pericial;
- c) À folha 743, o PAF foi convertido em diligência;
- d) Na manifestação defensiva, fls. 752 a 754, a defesa questionou como um aplicativo supostamente irregular instalado em 02 de janeiro 2006, segundo afirmativa do perito, pode justificar uma omissão de receita do período de janeiro de 2002 a dezembro de 2005.

Pelo exposto, constato que assiste razão ao recorrente quando afirma que o “Quesito 9” do Laudo Pericial da Polícia Técnica responde que “...a data que foi instalado o software encontrado no equipamento...” foi “02/01/06”.

Devo frisar que se o perito afirma que o software Colibri que possibilitava desativar o envio da informação de venda ao comando de impressão do cupom fiscal só foram instalados nos computadores apreendidos em 02/01/06, deveria ter sido esclarecido se foi uma atualização do software já instalado ou de um novo software. Como não há prova, nem esclarecimentos, por uma questão de lógica temporal e de dúvida, concluo que tais irregularidades não ocorreram nos exercícios de 2002 a 2005. Assim, nesta situação específica, pelo confronto dos demonstrativos elaborados pela fiscalização com a resposta da quesitação formulada ao perito, há ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, quanto à constituição da base de cálculo (art. 18, IV, “a” do RPAF/BA), relativo à exigência fiscal do período autuado de 2002 e 2005, como argumentado pelo recorrente.

Assim sendo, declaro nula as exigências fiscais relativas aos exercícios de 2002 a 2005.

Cabe registrar que esse entendimento foi manifestado pela 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, mediante ACÓRDÃO CJF Nº 0303-11/14, conforme Ementa abaixo transcrita:

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, cujos valores foram oferecidos à tributação. Mantido o débito remanescente decorrente de exclusão de valores que correspondia à multiplicação de quantidades de itens comercializados. Não aplicado o critério de proporcionalidade, por não se enquadrar na situação prevista na IN 56/07. Não excluído valores de gorjetas face à não comprovação de sua existência. **Acolhido o pedido de nulidade relativo ao período de 2005 e 2006, dado a incerteza na constituição da base de cálculo, tendo como suporte a resposta de quesitação contida no Laudo Pericial. Mantida a exigência fiscal relativa ao exercício de 2007.** Rejeitadas às demais preliminares de nulidade suscitadas e indeferido o pedido de redução ou cancelamento da multa por falta de amparo legal. **Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime.** Grifei.

Portanto, em relação às outras nulidades suscitadas, não merecem qualquer acolhimento, conforme acima exposto.

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 acima citado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo 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 conseqüente 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.

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 TERMO DE ENTREGA DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS, acostado à folha 140 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 Exame Pericial/ICAP Nº 2007 026611 07, cuja cópia foi acostada às folhas 644 a 661, identifica às folhas 644 a 646, os equipamentos objeto da perícia.

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 **TERMO DE ENTREGA DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS** à fl. 140 indica o local do estabelecimento autuado; Versão em uso do Colibri: item 7 do Laudo (fl. 648) indica versão Windows 6.0, DOS 3.10, 3.02, 3.30, 3.40, 3.50 e 3.60.

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, 3.40, 3.5 e 3.50. 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.

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, duplicidade de lançamento e receitas de serviços de hotel), 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), pós a entrega do Laudo Pericial. Posteriormente, o PAF foi convertido em nova diligência à ASTEC, sendo o autuado novamente intimado sobre o prazo de legal para se manifestar.

Portanto, o autuado foi intimado e se manifestou em diversas oportunidades, todavia, apenas comprovou parcialmente suas alegações, o que resultou no pedido de diligência realizada pela ASTEC, para que fossem adotadas as seguintes providências:

1- Em relação aos Autos de Infração lavrados anteriormente:

1.1- Verificar se aos Autos de infração indicado pela defesa, lavrados anteriormente, foram em decorrência de omissão de saídas;

1.2- Verificar se houve duplicidade de lançamento, ou seja, se existe coincidência de data dos fatos geradores;

1.3- Em caso positivo dos dois itens acima, excluir da autuação os valores efetivamente pagos nos referidos autos, os valores não pagos não devem ser excluídos, entretanto deverão ser indicados.

2 - Em relação ao “relatório gerencial”, folhas 142 a 196:

2.1- Excluir da autuação os valores das receitas relativas aos serviços de hotel, por exemplo, “CAFÉ DA MANHÃ” e “ROOMSERVICE”;

2.2- Excluir da autuação os valores das receitas relativas a outra empresa do grupo, D&W ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA., constante do relatório como “A&B”, por exemplo, fls. 178/179: CREDICARD-A&B; REDE SHOP A&B; VISA A&B;

3- Elaborar novo demonstrativo de débito.

Consta do PARECER TÉCNICO Nº 0020/2010, fls. 683 a 688 dos autos, que os dois autos de infração lavrados anteriormente são decorrentes de presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas apuradas por meio de levantamento de vendas com cartão de crédito. Quanto ao pagamento dos seus valores, acrescenta que o AI Nº 170623.0026/05-1, conforme extrato do INC, fl. 689, está na Situação BAIXADO POR PAGAMENTO. Por outro lado, o AI Nº 120208.0077/04-2, conforme extrato do sistema INC, 689, está na situação de ajuizado, apresentado os demonstrativos de débitos dos dois autos à folha 684. Às folhas 685 e 686, elaborou planilhas com os valores relativos “CAFÉ DA MANHÃ”, “ROOMSERVICE”, D&W ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA., constante do relatório como “A&B”, por exemplo, fls. 178/179: CREDICARD-A&B; REDE SHOP A&B; VISA A&B.

Conclui, elaborando novo demonstrativo de débito excluindo os valores relativos ao AI Nº 170623.0026/05-1, “CAFÉ DA MANHÃ”, “ROOMSERVICE”, D&W ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA., constante do relatório como “A&B”, por exemplo, fls. 178/179: CREDICARD-A&B; REDE SHOP A&B; VISA A&B, resultando na redução do valor autuado para R\$ 207.380,53, conforme planilha à folha 688.

O PAF foi convertido em nova diligência, fl. 710, considerando que durante o julgamento do PAF, na fase de sustentação oral, o advogado do sujeito passivo requereu a realização de diligência para que fosse revisado o levantamento do imposto devido na forma do Art. 504, inciso V, alínea “c”, item I, do RICMS/BA, para que fosse ajustada a base de cálculo conforme o dispositivo acima citado.

Em atendimento ao pedido de diligência acima, o auditor estranho ao feito, à folha 712, informa que:

1. *Elaboramos novos demonstrativos, referentes aos exercícios de 2002 a 2007, tomando como base aqueles originais acostados ao processo às fl. 51 a 56, onde foram consideradas as determinações da 2ª JFJ (fl. 710) e as correções propostas no Parecer Astec nº 20/2010, (fl. 683 a 688).*
2. *Todos os demonstrativos por nós elaborados, na forma requerida na diligência, estão acostados ao processo às fl. 713 a 718, inclusive o novo demonstrativo de débito (fl. 719).*
3. *Evidenciamos que todos os demonstrativos estão anexados em meio eletrônico conforme CD acostado às fl. 720 e com cópia que deverá ser entregue ao autuado ou seu representante, mediante recibo de fl. 721.*

Às folhas 713 a 718, foram acostadas novas planilhas do levantamento fiscal e à folha 719 foi acostado o demonstrativo de débito revisado na diligência, mês a mês, reduzindo o valor autuado para R\$84.707,30.

O autuado recebeu cópia do pedido de diligência, do resultado da diligência e seus anexos, conforme recibo à folha 725, sendo intimado para se manifestar.

Acolho os resultados das Diligências realizadas, observando a nulidade acima acolhida para os exercícios de 2002 a 2005, uma vez que foram excluídas das receitas relativas aos serviços de hotel, as receitas de outra empresa do grupo e os valores relativos ao Auto de Infração já quitada, não podendo abater da presente autuação os valores relativos ao Auto de Infração Nº 120208.0077/04-2, por encontrar-se pendente de definição judicial, pode o Poder Judiciário concluir pela improcedência do mesmo, fato que excluiria qualquer alegação de duplicidade de pagamento. Bem como, na última diligência foram elaborados novos demonstrativos, “*referentes aos exercícios de 2002 a 2007, tomando como base aqueles originais acostados ao processo às fl. 51 a 56, onde foram consideradas as determinações da 2ª JFJ (fl. 710) e as correções propostas no Parecer Astec nº 20/2010, (fl. 683 a 688).*”

No tocante ao pedido de utilização de saldo credor do mês anterior na presente lide, entendo que não pode ser acolhido, uma vez que não se trata de autuação por Refazimento do Conta Corrente Fiscal. A autuação, no caso em tela, como já destacado por diversas vezes no presente Acórdão, é decorrente da falta de cumprimento da obrigação principal, constatada ação ou omissão fraudulenta diversa das 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 Mandado de Busca e Apreensão do Poder Judiciário.

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 totalmente vinculada a infração imputada ao contribuinte, demonstrando o acerto da ação fiscal.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor R\$11.086,60, conforme abaixo:

DATA OCORR	ICMS DEVIDO
09.06.2006	3.965,63
09.07.2006	2.645,97
09.12.2006	2.427,20
09.03.2007	1.210,70
09.04.2007	377,48
09.05.2007	459,62
TOTAL	11.086,60

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **118973.1818/07-9**, lavrado contra **D & W COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto, no valor de **R\$11.086,60**, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, IV, “J”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor já recolhido.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de outubro de 2015.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR