

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.846/10/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000163917-71
Impugnação: 40.010127039-74, 40.010127024-98 (Coob.)
Impugnante: Albanise de Oliveira Dupin
IE: 062477543.00-83
Bematech S.A (Coob.)
IE: 062193052.00-33
Coobrigado: C & S Sistemas Ltda
Proc. S. Passivo: Andréa Cecília Sousa Parreiras/Outro(s) (Aut.), Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s) (Coob.)
Origem: DF/BH-4

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO – SUCESSÃO – SOLIDARIEDADE. A Coobrigada C & S Sistemas Ltda, empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal usado pela Autuada, responde solidariamente pela obrigação tributária quando contribui ou proporciona instrumentos e mecanismos para o uso irregular do ECF, nos termos do art. 21, inciso XIII da Lei nº 6.763/75. A Coobrigada Bematech S.A. é sucessora da Coobrigada C & S Sistemas Ltda. Correta, portanto, a sua eleição para o polo passivo da obrigação tributária.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – UTILIZAÇÃO/FORNECIMENTO DE PROGRAMA APLICATIVO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL. Constatada a utilização, pela Autuada, de programa aplicativo fiscal, para uso em equipamento emissor de cupom fiscal (ECF), com código MD5 distinto do autorizado pela SEF/MG. Infração caracterizada nos termos dos arts. 16 e 23 do Anexo VI do RICMS/02 e art. 86, inciso III da Portaria nº 068/08. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXVII da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL. Constatada, mediante informações constantes de arquivos eletrônicos extrafiscais apreendidos no estabelecimento, a ocorrência de entradas e saídas de mercadorias, sujeitas à tributação normal e sujeitas à tributação a título de substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal. Exige-se ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação, Multa de Revalidação/ST capituladas no art. 56, II e § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se adequar a Multa Isolada por entradas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, sujeitas à tributação normal do imposto, ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF) fornecido pela empresa C & S Sistemas Ltda (que tem por sucessora atual a empresa Bematech S.A) para uso em Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), em desacordo com a legislação tributária. Exigência de Multa Isolada prevista no inciso XXVII do art. 54 da Lei nº 6.763/75 (15.000 UFEMGs);

- saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, no período de 01/06/06 a 31/12/08, em decorrência da utilização de programa aplicativo fiscal (PAF), para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária, conforme descrito no item anterior, cujas operações estão sujeitas a tributação normal do ICMS, além de operações sujeitas à tributação a título de substituição tributária; exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação (50% - art. 56, inciso II, Lei nº 6.763/75) e Isolada (40% - art. 55, II e § 2º da Lei nº 6.763/75) para as saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal. Para as saídas de mercadorias sujeitas à tributação a título de substituição tributária exigiu-se apenas a citada multa isolada;

- entradas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, no período de 01/06/06 a 31/12/08, com operações sujeitas à tributação normal do ICMS bem como sujeitas à substituição tributária, implicando em falta de recolhimento do ICMS/ST. Exigências de ICMS/ST, acrescido das Multas de Revalidação (100% - art. 56, inciso II e § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75) e Isolada (40% - art. 55, II e § 2º, da Lei nº 6.763/75) para as entradas submetidas à sistemática de recolhimento do imposto a título de substituição tributária. Para as entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal exigiu-se apenas a citada multa isolada;

Tais ilícitos foram apurados mediante a análise dos dados contidos nos arquivos extrafiscais, apreendidos por intermédio da “busca e apreensão”, Termo de Apreensão e Depósito (TAD) nº 031947, realizada no estabelecimento da Autuada, na data de 19/02/09.

A Fiscalização esclarece que as Coobrigadas encontram-se arroladas no polo passivo da obrigação por força do disposto no art. 21, XIII e art. 21-A, inciso I e art. 207, § 1º, todos da Lei nº 6.763/75.

Esclarece, também, que neste Auto de Infração elas não respondem pelo ilícito apenado com a Multa Isolada prevista no inciso XXVII do art. 54 da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que respondem por tal penalidade no PTA nº 01.000164056-31.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam Impugnações às fls. 383/398 e 259/272, respectivamente.

A Fiscalização se manifesta às fls. 406/421, refutando as alegações de defesa e juntando “CD” referente ao PTA nº 01.000164056-31, às fls. 424.

Intimadas da juntada, a Autuada se manifesta às fls. 437/442 e a Coobrigada, às fls. 447/456.

Por fim, a Fiscalização se manifesta às fls. 460/467.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 472/486, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade e pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento para adequar a Multa Isolada por entradas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, sujeitas à tributação normal do imposto, ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão.

Das Preliminares

Da arguição de nulidade

A Autuada argui a nulidade do lançamento sob o argumento de que foi lavrado o TAD (Termo de Apreensão e Depósito) para dar início ao procedimento fiscal em desacordo com o art. 69 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

Cumpra esclarecer que se encontra relacionado no inciso II do art. 69 do RPTA o Auto de Apreensão e Depósito (AAD), que vem a ser a denominação atual do TAD lavrado pela Fiscalização, descaracterizando, de pronto, a arguição levantada pela defesa.

Não obstante, verifica-se, às fls. 02 dos autos, que também foi lavrado o AIAF (Auto de Início de Ação Fiscal), cumprindo, desta forma, o pressuposto de informar a Contribuinte o início dos trabalhos fiscais, dando conhecimento do objeto da ação fiscal (“Verificação das operações registradas pelo sistema Pharmacy”), além de solicitar a documentação fiscal pertinente.

Neste sentido, constata-se que a alegação apresentada é meramente protelatória e deve ser rejeitada de imediato.

Do Pedido de Perícia

A Autuada Albanise de Oliveira Dupin faz pedido de prova pericial, formulando os quesitos dispostos às fls. 396/397 dos autos.

Cumpra ressaltar que as ora Coobrigadas C & S Sistemas Ltda e Bematech S.A., Sujeitos Passivos relacionados também no PTA nº 01.000164056-31, que tratava da acusação fiscal de desenvolvimento e fornecimento de programas aplicativos fiscais para uso em ECF em desacordo com a legislação tributária ou que não atendiam aos requisitos estabelecidos na legislação (dentre esses programas o aplicativo “Pharmacy”, objeto do lançamento ora sob análise), reconheceram a infração cometida, promovendo a quitação do crédito tributário respectivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, considerando-se o teor dos quesitos formulados e o reconhecimento supra, torna-se inócuo o pedido de prova pericial tendo em vista que a própria empresa desenvolvedora e fornecedora do programa aplicativo já reconheceu sua inadequação em relação aos pressupostos definidos na legislação tributária referentes à utilização do ECF (Emissor de Cupom Fiscal).

Do pedido de diligência

Requer, ainda a Autuada, sob o título de “Requisição de Resultado de Pesquisa”, que o Fisco diligencie na “praça” (BH e MG) e no período objeto do lançamento, com o intuito de demonstrar as bases de cálculo dos produtos sujeitos à tributação a título de substituição tributária, objeto das exigências em questão.

Tratando-se de pedido sobre matéria que envolve o mérito do lançamento (base de cálculo), conclui-se que a questão deverá ser tratada na parte de mérito.

Não obstante, quanto ao pedido, cumpre esclarecer que o trabalho fiscal não definiu produtos sujeitos à substituição tributária para fins de se buscar os preços praticados para definição da base de cálculo pertinente.

A partir de valores de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, constantes de arquivos eletrônicos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da Autuada, utilizou-se de presunção e arbitramento para caracterização do ilícito e definição dos valores relacionados às exigências referentes às operações sujeitas à substituição tributária.

Desta forma, considerando que o levantamento não cuida de itens de produtos, mas sim de valores de operações, resta prejudicado o pedido da Contribuinte.

Do Mérito

Da sujeição passiva

A Coobrigada Bematech S.A., sucessora da Coobrigada C & S Sistemas Ltda, solicita sua exclusão do polo passivo da obrigação tributária.

A Fiscalização esclarece que as Coobrigadas encontram-se arroladas no Auto de Infração por força do disposto no art. 21, XIII e art. 21-A, inciso I e art. 207, § 1º, todos da Lei nº 6.763/75.

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XIII - o fabricante ou o importador de equipamento emissor de cupom fiscal - ECF, a empresa interventora credenciada e a empresa desenvolvedora ou o fornecedor do programa aplicativo fiscal, em relação ao contribuinte usuário do equipamento, quando contribuírem para seu uso indevido; (grifou-se)

Art. 21-A - Respondem solidariamente pelo crédito tributário da sociedade cindida, relativamente aos fatos geradores realizados até a data da cisão:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da sociedade extinta por cisão;

Art. 207- Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

§ 1º - Respondem pela infração:

1) conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática, ou dela se beneficiarem, ressalvado o disposto no item seguinte;

Esclarece, também, que neste Auto de Infração elas não respondem pelo ilícito apenado com a Multa Isolada prevista no inciso XXVII do art. 54 da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que respondem por tal infração no PTA nº 01.000164056-31.

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVII - por utilizar, desenvolver ou fornecer programa aplicativo fiscal para uso em ECF em desacordo com a legislação tributária ou que não atenda aos requisitos estabelecidos na legislação - 15.000 (quinze mil) UFEMGs por infração;

Com efeito, o PTA nº 01.000164056-31 foi lavrado tendo como Sujeito Passivo a empresa Bematech S.A. e como Coobrigada a empresa C & S Sistemas Ltda.

A acusação fiscal desse processo versa sobre desenvolvimento e fornecimento de programas de processamento de dados não cadastrados na SEF/MG e/ou que permitem a contribuinte do imposto possuir informação contábil diversa das que se encontravam legalmente obrigados a prestar às Fazendas Públicas.

Dentre os programas fornecidos pela empresa desenvolvedora encontra-se o programa utilizado pela Autuada Albanise de Oliveira Dupin e que serviu de base para o lançamento ora sob análise, *in casu*, o programa aplicativo "Pharmacy".

A autuação impingida à empresa desenvolvedora e fornecedora do programa foi apreciada pelo CC/MG e o lançamento foi julgado parcialmente procedente, pelo voto de qualidade.

Registra-se que a Fiscalização já teria feito algumas exclusões no lançamento e a Câmara de Julgamento, por sua vez, entendeu que já teria decaído o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento relativamente ao exercício de 2004, por força do disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional (CTN).

Neste sentido, quanto ao mérito propriamente dito do lançamento, ou seja, o desenvolvimento e fornecimento de programa aplicativo não cadastrado na SEF/MG e/ou que permite a contribuinte do imposto possuir informação contábil diversa das que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se encontravam legalmente obrigado a prestar às Fazendas Públicas, a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG aprovou o lançamento (Acórdão nº 19.698/10/3ª).

Importante observar que os Sujeitos Passivos (Coobrigados neste AI) reconheceram a infração, promovendo a quitação total do crédito tributário respectivo em 26/08/10, conforme informação do sistema específico de parcelamento da SEF/MG.

Considerando-se que neste Auto de Infração se imputa à Autuada a UTILIZAÇÃO daquele programa aplicativo fiscal em que a Fornecedora reconheceu sua ilicitude, percebe-se, portanto, que as Coobrigadas respondem solidariamente com a Autuada pela obrigação tributária decorrente do uso de aplicativo em desacordo com a legislação (entradas e saídas desacobertadas), nos exatos termos dos dispositivos acima transcritos.

Do mérito propriamente dito

O trabalho fiscal consistiu em análise de arquivos eletrônicos apreendidos no estabelecimento da Autuada, por intermédio do TAD nº 031947 (fls. 03) e Auto de Copiagem e Autenticação de Documentos Digitais (fls. 04/05).

A partir das informações eletrônicas coletadas da Contribuinte, constatou a Fiscalização as seguintes irregularidades:

- utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF) fornecido pela empresa C & S Sistemas Ltda (que tem por sucessora a empresa Bematech S.A) para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária; exigência de Multa Isolada prevista no inciso XXVII do art. 54 da Lei nº 6.763/75 (15.000 UFEMGs);

- saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, no período de 01/06/06 a 31/12/08, em decorrência da utilização de programa aplicativo fiscal (PAF), para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária, conforme descrito no item anterior, com operações sujeitas à tributação normal do ICMS, além de operações sujeitas à tributação a título de substituição tributária; exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação (50% - art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75) e Isolada (40% - art. 55, II e § 2º da Lei nº 6.763/75) para as saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal, sendo que para as saídas de mercadorias sujeitas à tributação a título de substituição tributária exigiu-se apenas a citada multa isolada;

- entradas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, no período de 01/06/06 a 31/12/08, com operações sujeitas à tributação normal do ICMS, bem como sujeitas à substituição tributária, implicando falta de recolhimento do ICMS/ST; exigências de ICMS/ST, acrescido das Multas de Revalidação (100% - art. 56, inciso II e § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75) e Isolada (40% - art. 55, II e § 2º, da Lei nº 6.763/75) para as entradas submetidas à sistemática de recolhimento do imposto a título de substituição tributária, sendo que para as entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal exigiu-se apenas a citada multa isolada;

Da utilização de programa aplicativo fiscal (PAF) em desacordo com a legislação

Considerando-se que neste Auto de Infração se imputa à Autuada a UTILIZAÇÃO daquele programa aplicativo fiscal em que a fornecedora reconheceu

sua ilicitude, percebe-se não caber discussão neste foro quanto ao mérito desta acusação fiscal (utilização indevida de programa).

Ressalta-se que o restante da acusação fiscal, que cuida de entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, nada mais é do que o reflexo da utilização indevida do aplicativo.

Portanto, partindo deste reconhecimento do DESENVOLVIMENTO e FORNECIMENTO de aplicativo fiscal irregular, no caso o “Pharmacy”, correta a aplicação, apenas para a Autuada “Albanise”, da penalidade constante do inciso XXVII do art. 54 da Lei nº 6.763/75, neste lançamento, por UTILIZAR programa aplicativo fiscal para uso em ECF em desacordo com a legislação tributária ou que não atenda aos requisitos estabelecidos na legislação.

Desta forma, passa-se a analisar as infrações advindas do uso do aplicativo irregular (entradas e saídas de mercadorias desacobertadas).

Da entrada e saída de mercadorias desacobertadas

A ora Autuada, Albanise de Oliveira Dupin (ex Drogamig Ltda), tem como objeto social a atividade geral de drogaria, considerando-se a dispensação e comércio de drogas, medicamentos, insumos farmacêuticos e correlatos, em suas embalagens originais.

O procedimento fiscal se sustenta no Relatório Técnico juntado às fls. 42/108. Neste documento a Fiscalização demonstra como chegou à conclusão sobre a utilização indevida de programa de aplicativo fiscal (“Pharmacy Premium I.I.O.”) e consequente entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

Contudo, como já informado, em razão do reconhecimento quanto à ilicitude do aplicativo, percebe-se que o relatório técnico só vem corroborar o fato.

A Fiscalização junta aos autos um “CD” (fls. 41) que disponibiliza os anexos que fundamentam o lançamento.

O Anexo 5, parcialmente reproduzido às fls. 35/40, cuja íntegra encontra-se na citada mídia, parte integrante deste lançamento, traz as informações concernentes às saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais constatadas a partir dos arquivos eletrônicos extrafiscais apreendidos e copiados dos equipamentos da ora Autuada.

Considerando-se que o ramo de atividade de drogaria trabalha com mercadorias sujeitas à tributação a título de substituição tributária e mercadorias sujeitas à tributação normal, a Fiscalização elaborou planilhas, a partir das informações constantes das DAPIs (Declaração de Apuração e Informação do ICMS) do Contribuinte, com o objetivo de separar o percentual de operações sujeitas e não sujeitas à ST (Planilhas 1-a, 1-b e 1-c, fls. 21/23, referentes, respectivamente, aos exercícios de 2006, 2007 e 2008).

Concluiu-se, pois, que em 2006, 8% (oito por cento) das operações de entrada ocorreram com tributação normal e 91,05% (noventa e um e cinco centésimos por cento) ocorreram com tributação a título de substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Deduz-se que os restantes 0,95% (noventa e cinco centésimos por cento) foram de operações não tributadas.

A mesma informação e constatação consta das planilhas referentes aos exercícios de 2007 e 2008 (fls. 22/23).

Nestas planilhas, a Fiscalização também calculou, de acordo com as informações constantes das DAMEFs (Declaração Anual do Movimento Econômico e Fiscal), o percentual de margem de agregação praticado pela Autuada nos anos de 2006, 2007 e 2008.

Para tanto, calculou-se o CMV (custo das mercadorias vendidas) e comparou-o com o valor efetivo das saídas praticadas pela Contribuinte, deduzindo-se, daí, o agregado médio anual.

Os agregados para os exercícios de 2006, 2007 e 2008 foram 71,15%, 59,44% e 20%, respectivamente.

Portanto, a Fiscalização utilizou-se da presunção lógica, em se tratando de segmento onde prepondera a tributação de mercadorias a título de substituição tributária (91,05% 90,55% e 97,20%, respectivamente para os exercícios de 2006, 2007 e 2008), de que se as mercadorias saíram desacobertadas de documentação fiscal é porque deram entrada no estabelecimento também desacobertadas.

O pressuposto é que se as mercadorias tivessem entrado no estabelecimento acobertadas por documentos fiscais, sairiam, também, acobertadas por documentos fiscais, tendo em vista que não haveria destaque de imposto na saída, uma vez que a Autuada já teria feito a retenção do imposto na entrada ou as mercadorias já chegariam ao estabelecimento com a retenção do ICMS/ST.

Desta forma, não haveria necessidade de se omitir as informações quanto às saídas de mercadorias do estabelecimento.

Cumprе ressaltar, que no período objeto do lançamento (jun/06 a dez/08), vigorava no RICMS/02, para os produtos da indústria farmacêutica, a substituição tributária de âmbito interno, conforme disposto nos arts. 12 e 14 e item 15 da Parte 2, todos do Anexo XV do RICMS, *in verbis*:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

15. MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/07/2009 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária
Interno

Importante ressaltar, que a citada presunção encontra-se alicerçada pelas próprias informações disponibilizadas pela Autuada nos DAPIs e DAMEFs.

No ano de 2006, por exemplo, a Autuada informou na DAMEF o valor de entradas de R\$ 201.300,00; informou como saídas o valor de R\$ 409.694,00, que somado ao valor das saídas desacobertadas (R\$ 459.137,29) totalizou o valor (de saídas) de R\$ 868.831,29.

Conclui-se, sem muito esforço, que as entradas informadas não suportam o volume total das saídas informadas e constatadas, denotando, dessa forma, que realmente as mercadorias, objeto do lançamento, entraram e saíram do estabelecimento desacobertadas de documentos fiscais. A mesma conclusão se alcança verificando-se os exercícios de 2007 e 2008.

Desta forma, utilizando-se dos percentuais de agregação anuais calculados e utilizando-se, também, de regra de três simples, o Fisco arbitrou o valor das entradas desacobertadas de documentos fiscais (planilhas de fls. 21/23).

Para concluir os cálculos, a Fiscalização, utilizando-se da amostragem de 2.900 itens de mercadorias retirada dos arquivos da Autuada, calculou a alíquota média ponderada e a MVA (margem de valor agregado) média ponderada (vide Anexo 4-a, fls. 30/32) para as mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Da mesma forma, a Fiscalização utilizou-se de amostragem de 229 (duzentos e vinte e nove) itens de mercadorias submetidas à tributação normal para cálculo da alíquota média ponderada (Anexo 4-b, fls. 33/34).

Portanto, a Fiscalização exigiu nas entradas desacobertadas de mercadorias sujeitas à substituição tributária o ICMS/ST, a Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) e a Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (40%); para as entradas desacobertadas sujeitas à tributação normal, exigiu apenas a citada Multa Isolada (40%).

Contudo, merece ressalva a aplicação da multa isolada citada, em relação às entradas desacobertadas sujeitas à tributação normal, que deve ser limitada ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nas saídas desacobertadas, o Fisco inverte as exigências, considerando-se apenas a Multa Isolada para as saídas desacobertadas submetidas à sistemática de tributação por substituição tributária e exigindo-se as três rubricas para as saídas desacobertadas de mercadorias submetidas à tributação normal.

A demonstração das exigências com os esclarecimentos do significado de cada uma das colunas encontram-se nas planilhas de fls. 24/29.

A presunção desenvolvida pela Fiscalização encontra-se, como já demonstrado, em consonância com as informações fiscais prestadas pela Autuada.

Importante que a presunção no direito tributário é perfeitamente aceita, conforme doutrina trazida pelo Fisco, em sede de “Manifestação Fiscal”, contida no Acórdão nº 202-16.146, do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que ora se reproduz:

GILBERTO DE ULHÔA CANTO *IN* ‘PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO’, EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA, SÃO PAULO, 1991, PÁGINAS 3/4, ENSINA QUE:

NA PRESUNÇÃO TOMA-SE COMO SENDO A VERDADE DE TODOS OS CASOS AQUILO QUE É A VERDADE DA GENERALIDADE DOS CASOS IGUAIS, EM VIRTUDE DE UMA LEI DE FREQUÊNCIA OU DE RESULTADOS CONHECIDOS, OU EM DECORRÊNCIA DA PREVISÃO LÓGICA DO DESFECHO. PORQUE NA GRANDE MAIORIA DAS HIPÓTESES ANÁLOGAS DETERMINADA SITUAÇÃO SE RETRATA OU DEFINE DE UM CERTO MODO, PASSA-SE A ENTENDER QUE DESSE MESMO MODO SERÃO RETRATADAS E DEFINIDAS TODAS AS SITUAÇÕES DE IGUAL NATUREZA. ASSIM, O PRESSUPOSTO LÓGICO DA FORMULAÇÃO PREVENTIVA CONSISTE NA REDUÇÃO, A PARTIR DE UM FATO CONHECIDO, DA CONSEQÜÊNCIA JÁ CONHECIDA EM SITUAÇÕES VERIFICADAS NO PASSADO; DADA A EXISTÊNCIA DE ELEMENTOS COMUNS, CONCLUI-SE QUE O RESULTADO CONHECIDO SE REPETIRÁ. OU, AINDA, INFERE-SE O ACONTECIMENTO A PARTIR DO NEXO CAUSAL LÓGICO QUE O LIGA AOS DADOS ANTECEDENTES.

MOACYR AMARAL SANTOS, EM ‘PRIMEIRAS LINHAS DE DIREITO PROCESSUAL CIVIL’, LECIONA:

... PROVA É A SOMA DOS FATOS PRODUTORES DA CONVICÇÃO, APURADOS NO PROCESSO. A PROVA INDIRETA É O RESULTADO DE UM PROCESSO LÓGICO. NA BASE DESSE PROCESSO ESTÁ O FATO CONHECIDO. ... O FATO CONHECIDO, O INDÍCIO, PROVOCA UMA ATIVIDADE MENTAL, POR VIA DA QUAL PODER-SE-Á CHEGAR AO FATO DESCONHECIDO, COMO CAUSA OU EFEITO DAQUELE. O RESULTADO POSITIVO DESSA OPERAÇÃO SERÁ UMA PRESUNÇÃO.

....

PAULO CELSO B. BONILHA *IN* “DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO”, EDITORA DIALÉTICA, SÃO PAULO, 1997, P. 92, DIZ:

SOB O CRITÉRIO DO OBJETO, NÓS VIMOS QUE AS PROVAS DIVIDEM-SE EM DIRETAS E INDIRETAS. AS PRIMEIRAS FORNECEM

AO JULGADOR A IDÉIA OBJETIVA DO FATO PROBANDO. AS INDIRETAS OU CRÍTICAS, COMO AS DENOMINA CARNELUTTI, REFEREM-SE A OUTRO FATO QUE NÃO O PROBANDO E QUE COM ESTE SE RELACIONA, CHEGANDO-SE AO CONHECIMENTO DO FATO POR PROVAR ATRAVÉS DE TRABALHO DE RACIOCÍNIO QUE TOMA POR BASE O FATO CONHECIDO. TRATA-SE, ASSIM, DE CONHECIMENTO INDIRETO, BASEADO NO CONHECIMENTO OBJETIVO DO FATO BASE, "FACTUM PROBATUM", QUE LEVA À PERCEPÇÃO DO FATO POR PROVAR ("FACTUM PROBANDUM"), POR OBRA DO RACIOCÍNIO E DA EXPERIÊNCIA DO JULGADOR.

INDÍCIO É O FATO CONHECIDO ("FACTUM PROBATUM") DO QUAL SE PARTE PARA O DESCONHECIDO ("FACTUM PROBANDUM") E QUE ASSIM É DEFINIDO POR MOACYR AMARAL DOS SANTOS:

'ASSIM, INDÍCIO, SOB O ASPECTO JURÍDICO, CONSISTE NO FATO CONHECIDO QUE, POR VIA DO RACIOCÍNIO, SUGERE O FATO PROBANDO, DO QUAL É CAUSA OU EFEITO.' EVIDENCIA-SE, PORTANTO, QUE O INDÍCIO É A BASE OBJETIVA DO RACIOCÍNIO OU ATIVIDADE MENTAL POR VIA DO QUAL PODER-SE-Á CHEGAR AO FATO DESCONHECIDO. SE POSITIVO O RESULTADO, TRATA-SE DE UMA PRESUNÇÃO.

ACRESCENTEM-SE, AINDA, AS PALAVRAS DE ANTÔNIO DA SILVA CABRAL IN 'PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL', EDITORA SARAIVA, SÃO PAULO, 1993, PÁGINA 311:

8. VALOR DA PROVA INDIRETA. EM DIREITO FISCAL CONTA MUITO A CHAMADA PROVA INDIRETA. CONFORME CONSTA DO AC. CSRF/01-0.004, DE 26-10-1979, 'A PROVA INDIRETA É FEITA A PARTIR DE INDÍCIOS QUE SE TRANSFORMAM EM PRESUNÇÕES. CONSTITUI O RESULTADO DE UM PROCESSO LÓGICO, EM CUJA BASE ESTÁ UM FATO CONHECIDO (INDÍCIO), PROVA QUE PROVOCA ATIVIDADE MENTAL, EM PERSECUÇÃO DO FATO CONHECIDO, O QUAL SERÁ CAUSA OU EFEITO DAQUELE. O RESULTADO DESSE RACIOCÍNIO, QUANDO POSITIVO, CONSTITUI A PRESUNÇÃO.' O FISCO SE UTILIZA DA PROVA INDIRETA, MEDIANTE INDÍCIOS E PRESUNÇÕES, SOBRETUDO PARA DESCOBRIR OMISSÕES DE RENDIMENTOS OU DE RECEITAS.

MARIA RITA FERRAGUT IN 'EVASÃO FISCAL: O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN E OS LIMITES DE SUA APLICAÇÃO', REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO Nº 67, EDITORA DIALÉTICA, SÃO PAULO, 2001, P. 119/120, BEM DESTACA A FORÇA PROBATÓRIA DAS PRESUNÇÕES E INDÍCIOS, BEM COMO A IMPERATIVIDADE DE SEU USO NA ESFERA TRIBUTÁRIA:

POR OUTRO LADO, INSISTIMOS QUE A PRESERVAÇÃO DOS INTERESSES PÚBLICOS EM CAUSA NÃO SÓ REQUER, MAS IMPÕE A UTILIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO NO CASO DE DISSIMULAÇÃO, JÁ QUE A ARRECADAÇÃO PÚBLICA NÃO PODE SER PREJUDICADA COM A ALEGAÇÃO DE QUE A SEGURANÇA JURÍDICA, A LEGALIDADE, A TIPICIDADE, DENTRE OUTROS PRINCÍPIOS, ESTARIAM SENDO DESRESPEITADOS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DENTRE AS POSSÍVEIS ACEPÇÕES DO TERMO, DEFINIMOS PRESUNÇÃO COMO SENDO NORMA JURÍDICA LATO SENSU, DE NATUREZA PROBATÓRIA (PROVA INDICIÁRIA), QUE A PARTIR DA COMPROVAÇÃO DO FATO DIRETAMENTE PROVADO (FATO INDICIÁRIO), IMPLICA JURIDICAMENTE O FATO INDIRETAMENTE PROVADO (FATO INDICIADO), DESCRITOR DE EVENTO DE OCORRÊNCIA FENOMÊNICA PROVÁVEL, E PASSÍVEL DE REFUTAÇÃO PROBATÓRIA.

É A COMPROVAÇÃO INDIRETA QUE DISTINGUE A PRESUNÇÃO DOS DEMAIS MEIOS DE PROVA (EXCEÇÃO FEITA AO ARBITRAMENTO, QUE TAMBÉM É MEIO DE PROVA INDIRETA), E NÃO O CONHECIMENTO OU NÃO DO EVENTO. COM ISSO, NÃO SE TRATA DE CONSIDERAR QUE A PROVA DIRETA VEICULA UM FATO CONHECIDO, AO PASSO QUE A PRESUNÇÃO UM FATO MERAMENTE PRESUMIDO. SÓ A MANIFESTAÇÃO DO EVENTO É ATINGIDA PELO DIREITO E, PORTANTO, O REAL NÃO TEM COMO SER ALCANÇADO DE FORMA OBJETIVA: INDEPENDENTEMENTE DA PROVA SER DIRETA OU INDIRETA, O FATO QUE SE QUER PROVAR SERÁ AO MÁXIMO JURÍDICA CERTO E FENOMÊNICAMENTE PROVÁVEL. É A REALIDADE IMPONDO LIMITES AO CONHECIMENTO.

COM BASE NESSAS PREMISSAS, ENTENDEMOS QUE AS PRESUNÇÕES NADA 'PRESUMEM' JURIDICAMENTE, MAS PRESCREVEM O RECONHECIMENTO JURÍDICO DE UM FATO PROVADO DE FORMA INDIRETA. FATICAMENTE, TANTO ELAS QUANTO AS PROVAS DIRETAS (PERÍCIAS, DOCUMENTOS, DEPOIMENTOS PESSOAIS ETC.) APENAS 'PRESUMEM.'

Considera-se, pois, como plenamente aceitável em Direito Tributário o uso da prova indireta, ou seja, o indício e a presunção, especialmente nos casos de sonegação fiscal, que é exatamente o caso dos autos.

Por outro lado, constata-se que a Autuada não trouxe aos autos, de forma objetiva, quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração de maneira a contraditar o lançamento levado a efeito pela Fiscalização e a demonstrar pontos porventura conflitantes.

Concluindo, como demonstrado acima, a Fiscalização utilizou-se de presunção (de que as mercadorias que saíram desacobertas entraram também desacobertas) e arbitramento (baseado no histórico dos percentuais de agregação anuais) para formalizar as exigências relacionadas às entradas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

A Autuada reclama que não pode incidir ICMS sobre aplicação de injeção, haja vista tal atividade sujeitar-se à tributação municipal pelo ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza). Sustenta, ainda, que não haveria tributação sobre cartões telefônicos que já teriam sido tributados antecipadamente.

Em que pesem as alegações, como já esclarecido, quando do desenvolvimento dos trabalhos fiscais, a Fiscalização, ao promover o arbitramento, considerou o percentual de operações sujeitas à tributação normal, sujeitas à tributação a título de substituição tributária e o restante, por dedução, seriam as operações não

sujeitas à tributação pelo ICMS. Logicamente que neste percentual encontram-se os valores relacionados ao serviço de aplicação de injeção e à venda de cartões telefônicos.

Desta forma, só foram considerados nas exigências constantes deste AI os valores decorrentes das operações sujeitas à tributação a título de substituição tributária ou sujeitas à tributação normal.

Importante, também, destacar que na base de cálculo da Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75 não se encontram somados os valores referentes às operações não tributadas. Há informação expressa da Fiscalização a respeito, conforme observação constante do item 3 de fls. 18 da rubrica “Observações” do “Relatório Fiscal”.

Cumprido, também, destacar que foi cumprido, diferentemente do alegado pela defesa, o princípio constitucional da não cumulatividade. O princípio estabelece que deve ser compensado com o imposto devido (apurado no lançamento) o montante (do imposto) cobrado nas operações anteriores.

Contudo, se as mercadorias deram entrada desacobertas de documentos fiscais, não há prova de pagamento de ICMS referente às operações anteriores. Neste sentido, para as exigências a título de substituição tributária não há créditos de ICMS referentes às operações próprias.

Em relação às exigências relativas às saídas de mercadorias desacobertas (tributação normal), vale o mesmo raciocínio se as mercadorias deram entrada também desacobertas. Entretanto, se deram entradas acobertas por documentos fiscais, o princípio constitucional da não cumulatividade já foi respeitado quando a Contribuinte promoveu a devida recomposição de alíquotas prevista na legislação. Neste cálculo, são considerados todos os créditos devidamente destacados nos documentos fiscais na entrada das mercadorias no estabelecimento.

A Autuada sustenta que a base de cálculo utilizada para produtos submetidos à sistemática de tributação a título de substituição tributária seria ilegal e arbitrária. Por ser matéria de lei, não poderia ser delegada a decreto, como previsto na legislação mineira.

Por outro lado, ainda que se cumprisse o princípio da legalidade ou da reserva legal, a Fiscalização apenas poderia exigir o ICMS sobre os valores acrescidos das margens de agregação se a apuração dos percentuais dessas citadas margens fosse precedido de pesquisa dos reais e efetivos valores praticados na praça da Contribuinte, o que não foi feito.

Não obstante as alegações da Autuada, de certo que o lançamento, como já esclarecido, calculou margem de agregação média ponderada praticada pelo estabelecimento autuado na comercialização de seus produtos, considerando-se que o lançamento constatou entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais apuradas a partir de valores constantes de arquivos eletrônicos extrafiscais.

Desta forma, não existem valores de produtos a serem pesquisados. A média obtida reflete o histórico de entrada e saídas de produtos do estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega, ainda, a Defesa que a Fiscalização deveria ter excluído da base de cálculo do ICMS os descontos incondicionais, conforme previsão da legislação.

A Fiscalização constatou saídas de mercadorias sem emissão dos documentos fiscais pertinentes. Ora, se não foram emitidos documentos fiscais não há como fazer deduções da base de cálculo do imposto, até porque foram considerados para efeito de base de cálculo os valores constantes de arquivos eletrônicos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da Contribuinte e nesses arquivos não havia qualquer informação acerca de descontos incondicionais.

Sustenta, ainda, a Autuada, equívoco do lançamento ao não considerar que os medicamentos incluídos no programa conhecido como “farmácia popular” teriam margem de agregação menor.

Não obstante a alegação, não se verifica na legislação qualquer previsão relacionada à questão levantada.

No que se refere à alegação de que a Contribuinte faz venda fracionada de medicamentos, conclui-se que não há qualquer interferência no procedimento realizado, eis que baseado em valores constantes de arquivos eletrônicos extrafiscais.

Importante esclarecer que as operações com mercadorias desacobertadas de documentos fiscais não fazem parte da modalidade de pagamento do imposto prevista para o Programa Simples Minas, conforme alínea “a” do inciso VIII do art. 34 do Anexo X do RICMS (efeitos de 1º/01/05 a 30/06/07 - redação dada pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 43.924, de 03/12/04), bem como para o Simples Nacional, nos termos da alínea “f” do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06.

No que se refere à cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, acrescenta-se que tal cobrança é disciplinada pela Resolução 2.880 de 13 de outubro de 1997.

Referida Resolução foi editada tendo em vista o disposto nos artigos 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 que estabelecem vinculação dos critérios adotados para cobrança de juros moratórios e de correção dos débitos estaduais decorrentes do não pagamento de tributos e multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais.

Tais critérios remetem à aplicação da Taxa Selic, cujo suporte jurídico encontra-se no § 4º do art. 39 da Lei Federal nº 9.250/95 e na Lei Federal nº 9.430/96.

Importante ressaltar que a aplicação dos juros encontra guarida nos dispositivos legais citados e, portanto, por força do art. 110 do RPTA a esfera administrativa não tem competência para negar vigência a dispositivo de lei.

Por fim cumpre destacar que a Autuada pede o cancelamento ou a redução das multas isoladas, nos termos do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que o pedido foi discutido pela Câmara de Julgamento. Contudo, não foi atingido o requisito quanto ao número de votos exigido pela lei para que o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

benefício fosse acionado, mantendo-se a multa isolada no montante exigido no Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia, formulado pela Autuada. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar a multa isolada por entradas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, sujeitas à tributação normal do imposto, ao percentual de 15 % (quinze por cento), nos termos do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Pela Impugnante/Coobrigada, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Prado Amarante de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Alberto Ursini Nascimento (Revisor), José Luiz Drumond e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 23 de novembro de 2010.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora**