

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 20.037/11/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000168489-24  
Impugnação: 40.010129103-92, 40.010129105-46 (Coob.)  
Impugnante: Drogaria Central Estrela Brilhante Ltda. - ME  
IE: 069333008.00-93  
Bematech S/A (Coob.)  
IE: 062193052.00-33  
Coobrigado: C & S Sistemas Ltda  
IE: 06277543100-57  
Proc. S. Passivo: Roberto Thomaz da Silva Filho/Outro(s)/Sacha Calmon  
Navarro Coêlho/Outro(s)(Coob.)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO - SOLIDARIEDADE - EMPRESA SUCESSORA.** A Coobrigada, empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal usado pela Autuada, responde solidariamente com esta, pela obrigação tributária, quando contribui ou proporciona instrumentos e mecanismos para 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.

**MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL** - Constatou-se, 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. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no do art. 56, inciso II, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, § 2º, todos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

O lançamento em exame refere-se às seguintes irregularidades, constatadas pela Fiscalização:

1 - saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, no período de 01/01/05 a 30/06/07, em decorrência da utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF), para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária, cujas operações apresentam as seguintes situações:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.1 - sujeitas a tributação normal do ICMS, implicando falta de recolhimento do imposto devido.

Exige-se o ICMS devido, acrescido das Multas de Revalidação (50% - art. 56, inciso II) e Multa Isolada (40% - art. 55, II e § 2º da Lei 6.763/75);

1.2 - isentas ou não tributadas e sujeitas à substituição tributária.

Exige-se Multa Isolada (40% - art. 55, II e § 2º, da Lei 6.763/75).

Tais ilícitos foram apurados mediante a análise dos dados contidos nos arquivos extrafiscais, apreendidos por meio do Auto de Apreensão e Depósito (AAD) nº 000089, em operação de busca e apreensão realizada no estabelecimento da Autuada, na data de 10/09/08.

O processo encontra-se devidamente instruído com o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Auto de Infração – AI (fls. 04/05); Relatório Fiscal (fls. 06/12); Anexo 01 - Quadros contendo o Rateio e Quantificação dos Valores de Saídas e de Entradas desacobertadas de documentação fiscal e Cálculo das Exigências Fiscais (fls. 13/16); Anexos 02-A e 02 B – Cálculo das Exigências Fiscais (fls. 17/23); Anexo 03 – Totalização das Exigências Fiscais (fls. 24/25); Anexo 04 - Cópia do Auto de Apreensão e Depósito n. 000089, de 10/09/2008, cópia do Auto de Copiagem e Autenticação de Documentos Digitais, cópia da Declaração de Integridade da Lacração, cópia do Auto de Deslacrção e cópia do Termo de Devolução (fls. 26/30); Anexo 05 – cópia do livro registro de saída (fls. 31/67); Anexo 06 – Relatório Técnico nº 013/08 – ERAD/DF BH 1 (fls. 68/102); Anexo 07 – Contrato Social da C&S, de 10/12/02 (fls. 103/109); Anexo 08 – Um arquivo em CD-R (fls. 110/111); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 120/121).

### **Da Impugnação da Autuada**

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 122/136, alegando, em síntese que:

- o âmago da autuação fiscal, utilização de *software* em desacordo com a legislação tributária, não se sustenta porque para se caracterizar o ilícito em questão seria imperativa a prova da adesão voluntária da Autuada à conduta tipificada pela norma fiscal como indevida;

- não detém plena autonomia para adquirir qualquer *software* no mercado, pois somente podem ser adquiridos ou estruturados programas, prévia e devidamente autorizados pelo Fisco, cuja emissão de cupons fiscais se dê por meio de equipamentos homologados pela DICAT/SAIF, conforme exegese do art. 1º, §§ 4º e 5º do Anexo VII do RICMS/02;

- não há elementos nos autos que permitam inferir a desconformidade do aplicativo, uma vez que se tratava de um *software* devidamente credenciado, a sua utilização foi autorizada e o equipamento emissor foi homologado e a inspeção de ambos não detectou qualquer anormalidade. E que, portanto, a mera utilização do aplicativo e a emissão dos documentos fiscais não podem ser objetivamente consideradas como infringentes à legislação tributária;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ao credenciar o aplicativo em questão, desenvolvido pela C&S Sistemas, incorporada pela Bematech S/A, o Estado de Minas Gerais se colocou na condição de corresponsável pela integridade do *software* que credenciou e se operação indevida houve, foi decorrente também da culpa *in eligendo* do Estado de Minas Gerais, que credenciou mal um de seus prestadores de serviço que forneceram produtos dotados de funcionalidades que, a rigor, não deveriam possuir;

- a C&S Sistemas e a Bematech S/A devem ser consideradas como prestadoras de serviço público, *lato sensu*, pertinente ao fornecimento de aplicativos credenciados e são, objetivamente, responsáveis pelo vício no produto;

- embora seja objetivamente responsável pelo pagamento de tributos eventualmente devidos, o mesmo não se dá em relação às penalidades e demais acessórios, que devem ser buscados de seus verdadeiros responsáveis;

- o valor cobrado a título de ICMS/ST já havia sido recolhido pelo substituto, não havendo que ser novamente recolhidos pelo substituído, à míngua de elementos que permitam inferir os critérios utilizados pela Fiscalização para se chegar a tal montante.

Consente com o seu dever de quitar os valores eventualmente devidos à Fazenda Pública Estadual, contudo, discorda do pagamento de multas e juros, que considera exorbitantes.

Requer, por fim, a desconstituição do Auto de Infração com a exclusão de multas, juros e penalidades acessórias, limitando sua responsabilidade ao pagamento do valor de ICMS não recolhido a tempo e modo, uma vez que o não recolhimento de tais valores decorreu de vício no aplicativo e não de ato voluntário que importe em sonegação. Porém, se outro for o entendimento deste Órgão Julgador, requer que a incidência de multas se dê sobre o valor da obrigação principal, tão somente.

Pede, ainda, sejam cancelados o principal e as multas aplicadas a título de substituição tributária e espera a aplicação do permissivo legal previsto no § 3º do art. 53 da Lei nº 6763/75, para o cancelamento da multa isolada.

### **Da Impugnação da Coobrigada**

Inconformada, a Coobrigada, Bematech S/A, apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 190/210.

Após breve síntese dos fatos alega, resumidamente, que:

- somente foi cientificada da autuação em 28/12/10 e, assim, todos os créditos supostamente existentes até a data de 28/12/05 encontram-se extintos pela decadência, em face da inércia do Fisco, considerando o prazo fixado pelo art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN;

- jamais contribuiu para o uso indevido dos programas aplicativos fiscais para utilização de ECFs que, porventura, a Drogaria Central Estrela Brilhante Ltda possa ter utilizado;

- é impossível proceder a qualquer defesa de mérito em relação às obrigações tributárias em debate, uma vez que o seu único vínculo com a situação está

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no fato de ter sido a fornecedora do programa aplicativo fiscal à Drogaria Central Estrela Brilhante Ltda, inexistindo qualquer relação com as infrações narradas no lançamento;

- inexistente nos autos prova ou indício de que a sua sucedida tenham efetivamente dado instruções para a utilização incorreta ou infracional do referido programa;

- caso este Conselho entenda pela sua responsabilização pelo tributo lançado e seus consectários, ainda assim, não poderia responder pela multa isolada aplicada por circulações de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, em função de sua qualificação como Coobrigada ter sido por, supostamente, ter contribuído para o uso indevido de programa aplicativo por ela fornecido à Autuada;

- a Fiscalização confundiu a realização da “pré-venda” ou “atendimento de balcão”, prevista na legislação estadual em todo o período autuado, como sendo um instrumento para a realização de “venda sem documentos fiscais”;

- os *softwares* por ela fornecidos operam exclusivamente com uma mesma base de dados, independentemente dos módulos utilizados pelos clientes (aplicativo ECF, pré-venda, etc.) impedindo, dessa forma, a realização de operações desacobertadas de documentos fiscais.

Ao final, requer que seja julgado improcedente o lançamento na parte que a incluiu na condição de Coobrigada pela obrigação tributária exigida do Contribuinte Drogaria Central Estrela Brilhante Ltda.

A despeito da manifestação de fls. 352, apresentada pelo procurador de Geovane Caixeta da Silva, sobre a inclusão da C & S Sistemas Ltda no polo passivo da obrigação tributária (fls. 352), ser intempestiva e onde alega não mais possuir vínculo com aquela empresa, em função da incorporação desta pela Bematech S/A, esclarece-se que, à época da ocorrência dos fatos, o Sr. Geovane Caixeta da Silva era um dos sócios administradores da empresa C & S Sistemas Ltda e, por este motivo, fora cientificado a respeito do fato, atendendo ao disposto no art. 93 do RPTA. Contudo, o expediente foi devolvido ao seu procurador, sem que houvesse reclamação interposta por ele.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em bem fundamentada Manifestação de fls. 356/375, que foi utilizada para decisão, refuta as alegações da defesa e requer seja julgado procedente o lançamento.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos na Manifestação Fiscal de fls. 356/375 foram, em sua maior parte, utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo acréscimos e adaptações de estilo.

O trabalho fiscal consistiu em análise de arquivos eletrônicos apreendidos no estabelecimento da Autuada, por meio do Auto de Apreensão e Depósito (AAD) nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

000089, em operação de busca e apreensão realizada no estabelecimento da Autuada, em 10/09/08.

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

1 - saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, no período de 01/01/05 a 30/06/07, em decorrência da utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF), para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária, cujas operações apresentam as seguintes situações:

1.1 - sujeitas a tributação normal do ICMS, implicando em falta de recolhimento do imposto devido.

Exige-se o ICMS devido, acrescido das Multas de Revalidação (50% - art. 56, inciso II) e Isolada (40% - art. 55, II e § 2º da Lei 6.763/75);

1.2 - isentas ou não tributadas e sujeitas à substituição tributária.

Exige-se Multa Isolada (40% - art. 55, II e § 2º, da Lei 6.763/75).

A legislação tributária do Estado de Minas Gerais, em atendimento às disposições previstas na Lei Federal nº 9.532/97 e nos Convênios celebrados pelo CONFAZ, regulamenta e estabelece regras para o uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), aplicáveis ao fabricante ou importador, à empresa interventora e ao estabelecimento usuário do equipamento, bem como à empresa desenvolvedora de programa aplicativo e ao fabricante de lacre para uso em ECF.

Portanto, por força legal, só podem ser utilizados equipamentos Emissores de Cupom Fiscal e aplicativos fiscais para as operações que atendam aos requisitos definidos nas normas tributárias, mais especificamente no Anexo VI do RICMS/02 e, à época, na Portaria SRE nº 018/05.

Assim, para que um aplicativo fiscal possa ser utilizado na emissão de cupons fiscais, deverá à empresa desenvolvedora ser cadastrada no DICAT/SRE, bem como o seu aplicativo, seguindo o disposto no parágrafo único do art. 16 (vigência de 15/12/02 a 11/11/08) do Anexo VI do RICMS/02 e no art. 76 da Portaria SRE 018/05. Confira-se:

### RICMS/02

**Art. 16** - O estabelecimento usuário de ECF, nas situações abaixo descritas, deverá emitir:

I - Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, preenchida manualmente, para comprovação de saída de mercadoria:

a - na hipótese de ocorrência de anormalidade que impedir o funcionamento do ECF e haja impossibilidade de sua substituição;

b - por determinação do Fisco, em procedimento de verificação, vistoria ou auditoria dos equipamentos e dos sistemas utilizados pelo contribuinte;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c - na hipótese de operação de venda realizada fora do estabelecimento que se destinar a consumidor final não-contribuinte do imposto;

(...)

III - Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A:

a - para acobertar operações de transferência e de devolução de mercadoria;

b - para documentar estorno de crédito, nos casos de mercadorias deterioradas, inutilizadas, roubadas ou destinadas a consumo ou utilização no próprio estabelecimento;

c - na hipótese de operação de venda realizada fora do estabelecimento que se destinar à contribuinte do imposto;

d - nas hipóteses das alíneas "b" a "g" do inciso III do caput do art. 6º desta Parte.

§ 1º - Nas hipóteses dos incisos I e III do caput deste artigo, o imposto, se devido, será debitado com base nas notas fiscais emitidas.

(...)

§ 3º - Para fins de escrituração dos documentos previstos nos incisos I e III do caput deste artigo e no parágrafo anterior, será observado o disposto em portaria da Subsecretaria da Receita Estadual.

PORTARIA 018/2005

**Art. 76.** A empresa desenvolvedora definida no inciso XV do caput do art. 1º deverá cadastrar-se nos termos do disposto no parágrafo único do art. 16 do Anexo VI do RICMS, mediante requerimento à DICAT/SAIF por meio do formulário Requerimento para Cadastramento de Empresa Desenvolvedora de Programa Aplicativo Fiscal, modelo 06.07.74, individualizado por versão de programa aplicativo e indicando o respectivo responsável técnico.

§ 1º Deverá ser indicado como responsável técnico pelo programa aplicativo fiscal, o titular da firma individual ou um dos sócios majoritários da empresa.

§ 2º Na hipótese de empresa já cadastrada, para o cadastramento de outros programas aplicativos ou de outras versões de programas, a empresa deverá protocolar o requerimento previsto no caput deste artigo na DICAT/SAIF, indicando o número do seu Termo de Cadastramento e Responsabilidade.

§ 3º Em substituição ao formulário previsto no caput deste artigo o requerimento será formulado eletronicamente por meio de função própria disponibilizada no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda na Internet.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Deste modo, mostram-se equivocados os argumentos da Autuada, amparados nas disposições do art. 1º, §§ 4º e 5º do Anexo VII do RICMS/02, como base legal para o cadastramento do aplicativo e para o registro do ECF, pois tais dispositivos tratam da autorização para emissão de documentos fiscais e escrituração de livros fiscais por processamento eletrônico de dados, conforme se vê:

RICMS/02

Anexo VII

**Art. 1º** - A emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por sistema de Processamento Eletrônico de Dados (PED) obedecerão às normas e condições estabelecidas neste Título e nas Partes 2 a 5 deste Anexo.

(...)

§ 4º - A emissão por PED dos demais documentos fiscais previstos neste Regulamento poderá ser autorizada, desde que atendidas as exigências previstas neste Anexo, excetuando-se as contidas no artigo 10 desta Parte.

(...)

§ 5º - A emissão de Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, na forma prevista neste Anexo, fica condicionada ao uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) homologado pela Diretoria de Controle Administrativo Tributário da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais (DICAT/SAIF).

Não se pode perder de vista que, no caso, o aplicativo estava cadastrado na DICAF/SAIF e o Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) utilizado era registrado por aquela diretoria, requisitos básicos para que sua utilização fosse autorizada, atendendo a legislação supra.

Necessário esclarecer que o cadastramento do Programa Aplicativo Fiscal (PAF) por parte da SEF/MG não tem caráter homologatório, de acordo com a norma insita no § 2º do art. 78 da Portaria nº 018/05, *in verbis*:

**Art. 78.** De posse da documentação prevista no art. 77, a DICAT/SAIF deverá:

(...)

§ 2º O cadastramento será efetivado mediante divulgação no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda na Internet, não implicando homologação do programa aplicativo e não assegurando a autorização de uso de ECF.

Portanto, o Relatório de Inspeção de ECF e Programa Aplicativo anexado aos autos pela Impugnante às fls. 178, trata-se de formulário obrigatório para instrução de pedido de uso de ECF, preenchido pela interventora, Digima Automação Comercial Ltda., e encontra-se previsto nos arts. 49 e 106, inciso III, c/c arts. 50 e 51, todos da Portaria nº 018/05.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal documento contém a assinatura do Chefe da Administração Fazendária de Juiz de Fora, na condição de autoridade competente para autorizar o uso do referido equipamento, não significando que ele tenha realizado qualquer inspeção no ECF ou no aplicativo fiscal.

Portanto, o referido documento não se presta como pretende a Autuada, a atestar a regularidade do aplicativo fiscal por ela utilizado, até porque, ele foi preenchido somente com o objetivo de requerer autorização para uso de um novo ECF, ou seja, o que houve foi cadastramento e não credenciamento e, este ato não importa em homologação por parte da SEF, conforme estabelece o § 2º do art. 78 da Portaria 018/05, já citados.

A Autuada afirma que os aplicativos fiscais da C & S Sistemas e da Bematech S/A, Coobrigadas no feito fiscal, são credenciados pela SEF/MG, considerando-as, portanto, como prestadoras de serviço público, *lato sensu*.

Tal entendimento mostra-se equivocado, uma vez que não há no ato de credenciamento configuração de prestação de serviço público. Neste sentido, o desenvolvimento de *softwares* aplicativos fiscais não é uma atividade própria do Estado, que, no caso, estabelece regras para o seu desenvolvimento, de maneira a estar adaptado às exigências legais.

Verifica-se que o programa utilizado pela Autuada e que serviu de base para o lançamento em análise foi o programa aplicativo *Pharmacy*, desenvolvido e fornecido pela Coobrigada.

A autuação imposta à empresa desenvolvedora e fornecedora do programa foi apreciada pelo CC/MG e o mérito do lançamento quanto à utilização indevida de aplicativo foi julgado procedente, consoante Acórdão nº 19.698/10/3ª.

Naqueles autos, as Coobrigadas reconheceram a infração referente ao PTA nº 01.000164056-31, por desenvolvimento e fornecimento de aplicativo fiscal irregular, no caso o "*Pharmacy*", promovendo a quitação total do crédito tributário a ele relativo, em 26/08/10, de acordo com a informação do sistema específico de parcelamento da SEF/MG.

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

A Impugnante alega que os valores não levados à tributação se referem a lançamentos feitos de maneira equivocada, e que não há como se extrair dessas operações a presunção de intenção predeterminada à sonegação de tributos.

Todavia, ela não esclarece os equívocos cometidos e não traz aos autos elementos probantes de não ter feito uso da funcionalidade que permitia registrar vendas no aplicativo sem a devida emissão de cupom fiscal. Assim, não pode prevalecer a alegação de desconhecimento da desconformidade do aplicativo, quando, a *contrario sensu*, restou demonstrada a utilização de tal funcionalidade. Infere-se, por conseguinte, que a Autuada aderiu voluntariamente à conduta tipificada como indevida.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também não procede a afirmação da Autuada de que não há provas nos autos da irregularidade que lhe foi imputada e que o lançamento se baseia na presunção de infração à legislação fiscal, decorrente da generalização de que todos os usuários do *Software* faziam mau uso dele.

Como se pode observar do Relatório Fiscal, especificamente no item “Justificativas” (fls. 09), o trabalho fiscal se baseia na análise e na extração de informações do aplicativo *Pharmacy Pro* que estava em uso no estabelecimento da Autuada, no momento em que foi realizada a apreensão dos equipamentos.

As informações conclusivas da realização de vendas sem emissão de cupom fiscal foram levantadas do banco de dados do aplicativo em questão e são as mesmas identificadas nos testes realizados pela ERAD/DF BH 1 e que estão detalhadamente descritos no Relatório Técnico nº 013/08, de fls. 68/109.

A conclusão do Relatório Técnico mencionado é de que a realização de uma venda sem emissão de cupom fiscal gera, no banco de dados, registros com o campo “Nº do Documento Fiscal” **zerado, com conteúdo igual a “000”**, e esta ocorrência também foi identificada no banco de dados do *Pharmacy Pro* instalado no “Servidor” da Autuada.

Ressalta-se que na análise dos documentos fiscais apresentados pela Autuada, quando da verificação fiscal, não foi possível identificar a emissão de documentos fiscais de saída que correspondessem às operações identificadas como desacobertadas e, tampouco, estes documentos foram trazidos aos autos.

Neste norte, é importante registrar que a validade das exigências fiscais em relação às operações em questão se fundamenta nas chamadas provas indiciárias, também conhecidas como provas indiretas.

Quanto a esse tema, transcreve-se, naquilo que é pertinente ao caso em exame, o Acórdão nº. 202-16.146, do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

(...)

NÃO SE PODE ALEGAR AQUI, COMO QUER FAZER A RECORRENTE, DE QUE, NESTE CASO, NÃO SE PODERIA UTILIZAR DOS INDÍCIOS E PRESUNÇÕES COMO MEIO DE PROVA. É PRECISO LEMBRAR QUE OS INDÍCIOS SÃO SUBSTRATOS FÁTICOS PARA CONSTRUÇÃO DE PRESUNÇÕES, AS QUAIS, DE ACORDO COM O ART. 136 DO CÓDIGO CIVIL, SÃO MEIOS DE PROVA.

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 CONSEQUÊNCIA 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.

DENTRE AS POSSÍVEIS ACEPTÕES 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.'

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSIDERA-SE, POIS, COMO PLENAMENTE ACEITÁVEL EM DIREITO TRIBUTÁRIO, O USO DA PROVA INDIRETA, QUAL SEJA O INDÍCIO E A PRESUNÇÃO, ESPECIALMENTE NOS CASOS DE SONEGAÇÃO FISCAL QUE É EXATAMENTE O CASO DOS AUTOS.

(...)

No que tange à afirmação de que o valor arbitrado a título de multa não guarda correlação com os parâmetros estabelecidos na Lei nº 6763/75, ressalta-se que o percentual aplicado para cálculo da multa isolada é o previsto no Inciso II do art. 55 da lei retromencionada, inclusive no que tange aos limitadores contidos no § 2º do dispositivo legal supra. Assim, não houve arbitramento do valor da multa aplicada, mas, estrita observância das normas legais que regem a matéria.

Oportuno ressaltar que a forma de cálculo das multas exigidas está precisamente demonstrada nos autos, às fls. 17/23.

Conforme já ressaltado, a imposição das multas de revalidação e isolada, decorre da previsão legal, havendo perfeita subsunção dos fatos às normas.

Portanto, afiguram-se corretas as exigências fiscais, sendo legítima a cobrança de imposto e multas descritos no presente Auto de Infração.

Por fim cumpre destacar que a Impugnante pede o cancelamento da multa isolada com base no art. 53, §3º da Lei nº 6763/75.

Efetivamente, o legislador estadual concedeu a prerrogativa ao órgão julgador para, analisada toda a questão fática que permeia a exigência, reduzir ou até mesmo cancelar a penalidade isolada. Contudo, o fez dentro de determinados parâmetros e desde que respeitados alguns requisitos.

Assim, o mesmo dispositivo que traz a permissão para a aplicação da redução ou do cancelamento da penalidade também estabelece os requisitos para sua efetivação.

Tendo em vista o pedido formulado na peça defensiva, a aplicação do permissivo legal foi discutida na Câmara de Julgamento. Contudo, não se mostraram presentes os requisitos previstos no art. 53, §3º da Lei nº 6.763/75, para sua aplicação.

Por sua vez, a Coobrigada, Bematech S/A., sucessora da C & S Sistemas Ltda., pretende a extinção parcial do crédito tributário apurado até 28/12/05, alegando que fora fulminado pela decadência, por se aplicar, ao caso, o disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

De fato, estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Acerca desta matéria, a prof. Misabel de Abreu Machado Derzi leciona:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O lançamento por homologação somente é passível de concretização se existiu pagamento. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa, nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, poderá ter lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149 do CTN.

A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código. (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.).

Ademais, sobre o tema, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou a aplicação do art. 173, inciso I do CTN:

**DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.**

No mesmo sentido, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.**

**1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

**DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.**

Na fundamentação do referido *decisum*, após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150 do CTN, o relator arguiu que:

**OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.**

Em decisão recente (19/10/10), o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG. Examine-se:

AGRA NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

#### ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR".

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO).

Desta forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005 somente expirou-se em 31/12/10, conforme disposto no inciso I do art. 173 supra, não ocorrendo a alegada decadência, uma vez que a Impugnante foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 28/12/10, conforme Aviso de Recebimento anexado aos autos às fls. 115.

Solicita também, a Coobrigada, a sua exclusão do polo passivo da obrigação tributária.

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 6763/75.

**Art. 21-** São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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;

(...).

Conforme já mencionado, 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 naquele processo refere-se ao 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 e que serviu de base para o lançamento ora em análise, 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.

No que concerne ao 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 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 naquele processo (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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando-se que neste Auto de Infração se imputa à Autuada a utilização daquele programa aplicativo fiscal, em que a fornecedora reconheceu sua ilicitude, conclui-se que as Coobrigadas respondem solidariamente com a Autuada pela obrigação tributária decorrente da irregularidade, nos exatos termos dos dispositivos acima transcritos.

Enfatiza-se que pela análise do Relatório Técnico 013/08 – ERAD/DF BH 1, anexado aos autos, às fls. 68, fica demonstrado que o *software* possibilita ao usuário parametrizar o sistema de forma a não imprimir cupom fiscal (fls. 92), configuração esta identificada nos arquivos eletrônicos apreendidos no estabelecimento da Autuada (fls. 09).

Portanto, claro está que o usuário fez uso de uma configuração possibilitada pelo *software* e, inclusive demonstrada no conteúdo do arquivo AJUDATRM.TXT, constante do CD-R anexado aos autos (fls. 111), gerado pela empresa desenvolvedora.

Pelos testes realizados pela ERAD/DF BH 1, transcritos no Relatório Técnico acima citado, a venda realizada no *software Pharmacy Pro*, com a parametrização transcrita (fls. 10), fica identificada, no banco de dados do sistema, com o campo número do documento fiscal zerado (“000”), o que significa dizer que o *software* está preparado para tal uso irregular, ou seja, ele permite que seja realizada uma venda de mercadoria sem a consequente emissão do cupom fiscal.

Destaca-se, que os testes ainda demonstram que as vendas realizadas desta forma, sem emissão de cupom fiscal, refletem no estoque registrado no sistema, ocasionando a baixa das mercadorias vendidas de forma irregular, conforme pode ser verificado às fls. 85 a 99 dos autos, o que reforça o entendimento de que se trata, efetivamente, de vendas realizadas.

Diante disto, fica evidente a responsabilidade da empresa desenvolvedora, Coobrigada no presente feito, pelo uso indevido do aplicativo fiscal em questão, pois ela o desenvolveu e distribuiu contendo uma funcionalidade que permite a realização de venda de mercadorias sem emissão de cupom fiscal, o que é vedado pela legislação tributária, conforme dispõe o parágrafo único do art. 83 da Portaria nº 018/05.

O fato de as informações estarem acessíveis no sistema, não significa dizer que assim se mostram, propositadamente, para “denunciar” um possível mau uso. Antes, nada mais são do que a comprovação da existência de funcionalidade que permite ao usuário burlar a legislação tributária.

Portanto, restou configurada a responsabilidade da Coobrigada por ter concorrido para o uso indevido do aplicativo fiscal que o desenvolveu e distribuiu para a empresa Autuada, sendo de todo improcedente a comparação com a situação descrita no Acórdão nº 18.570/09/2ª, deste Conselho, citado pela Impugnante, às fls.203 dos autos.

A Coobrigada argumenta que, caso este Conselho entenda por sua responsabilização pelo tributo lançado e seus consectários, ainda assim, não poderia ela responder pela multa isolada aplicada por circulação de mercadorias desacobertas de documento fiscal, em função de ter sido qualificada como Coobrigada por, supostamente, ter contribuído para o uso indevido do programa aplicativo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ocorre que a Coobrigada, com o aplicativo fiscal por ela desenvolvido, concorreu para a irregularidade cometida pela Autuada de realizar vendas sem emissão de documentos fiscais.

Assim, a multa isolada decorrente do descumprimento desta obrigação também recai sobre ela, pois o dispositivo legal que embasa a solidariedade no presente caso (art. 21, inciso XIII da Lei nº 6.763/75) define, no seu *caput*, que a solidariedade é pela obrigação tributária.

Admite a Coobrigada, somente a vinculação com os fatos geradores de obrigações que dependam deste mau uso, não admitindo, portanto, vinculação com a obrigação acessória de dar entrada de mercadorias acobertadas com documentos fiscais.

Todavia, conforme demonstrado às fls. 10, os valores de ICMS devidos por substituição tributária pelas entradas desacobertadas, foram levantados a partir dos valores relativos às saídas desacobertadas promovidas pela Autuada e que foram identificadas porque ficaram registrados no aplicativo *Pharmacy Pro*.

O inciso XIII do art. 21 da Lei nº 6763/75, que embasa a solidariedade aqui aplicada dispõe:

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;

(...).

Quanto à argumentação de que a Fiscalização confundiu a realização da “pré-venda” ou “atendimento de balcão” como sendo um instrumento para a realização de “venda sem documentos fiscais”, é necessário esclarecer que pela verificação feita no aplicativo *Pharmacy Pro*, em uso no “Servidor” da Autuada, cujos dados embasaram a presente autuação, e pela análise do aplicativo realizada pela equipe do ERAD/DF BH 1, detalhada no Relatório Técnico nº 013/08 (fls. 68), não foi identificada nenhuma funcionalidade ou opção de realização da chamada “pré-venda” ou “atendimento de balcão”.

Portanto, se a existência desta opção não se evidencia nas telas do aplicativo em questão, não há que se falar em confusão da Fiscalização em relação à identificação das operações realizadas, com número do documento fiscal zerado, como desacobertadas de documento fiscal.

Os argumentos acima expostos servem também para demonstrar a improcedência da alegação de que, pelo fato do *software* funcionar com uma base de dados única, impediria a realização de operações desacobertadas de documentos fiscais, por deixar “rastros” desta ocorrência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além do mais, a análise da pasta PH60\DAT, disponível no CD-R, acostada às fls. 111, permite identificar a existência de vários arquivos de dados, não existindo, a concentração de todos os dados numa única base, conforme alegado pela Coobrigada.

Diferentemente do que tenta demonstrar a Coobrigada, as operações realizadas nos clientes, reveladoras da existência de irregularidades nos aplicativos, são operações extraordinárias, não constando da rotina fiscal.

Diante de todo o exposto, infere-se que a inclusão da empresa Bematech S/A e da C&S Sistemas no polo passivo como Coobrigadas se deu de forma regular, pois, resta comprovado nos autos a condição de desenvolvedora/fornecedora do programa aplicativo fiscal *Pharmacy Pro* 6.20.02 R: 015\_NET e a contribuição para o seu uso indevido pela Autuada, Drogaria Central Estrela Brilhante Ltda ME.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Coobrigada, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), José Luiz Drumond e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 03 de maio de 2011.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora**