

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.822/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000172491-29  
Impugnação: 40.010131652-16 (Coob.)  
Impugnante: Bematech S.A (Coob.)  
IE: 062193052.00-33  
Autuado: Drogaria Camilla Ltda ME  
IE: 062001832.00-06  
Coobrigados: C & S Sistemas Ltda  
IE: 062775431.00-57  
Edgar Mendes Souza  
CPF: 353.993.255-00  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EMPRESA DESENVOLVEDORA DE PROGRAMA APLICATIVO – CORRETA A ELEIÇÃO – 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.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – UTILIZAÇÃO/FORNECIMENTO DE PROGRAMA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO – PAF/ECF.** Constatada a utilização pela Autuada de programa aplicativo fiscal, para uso em Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), em desacordo com a legislação, nos termos do art. 16 do Anexo VI do RICMS/02. 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.** 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, desacobertas de documentação fiscal. Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação, Multa de Revalidação em dobro, capituladas no do art. 56, inciso II, c/c § 2º e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, § 2º, todos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, constatadas pela Fiscalização:

1 – 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 Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), em desacordo com a legislação tributária.

Exige-se a Multa Isolada prevista no inciso XXVII do art. 54 da Lei nº 6.763/75;

2 – saídas de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, no período de 01/03/08 a 31/12/08, 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:

2.1 – sujeitas à substituição tributária.

Exige-se Multa Isolada (40% - art. 55, inciso II e § 2º da Lei nº 6763/75);

2.2 – 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 Isolada (40% - art. 55, inciso II e § 2º da Lei nº 6763/75);

2.3 – isentas.

Exige-se Multa Isolada (40% - art. 55, inciso II e § 2º da Lei nº 6763/75);

3 – entradas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, no período de 01/03/08 a 31/12/08, cujas operações apresentam as seguintes situações:

3.1 – sujeitas à substituição tributária, implicando falta de recolhimento do imposto devido.

Exige-se o ICMS/ST devido, acrescido das Multas de Revalidação (100% - art. 56, § 2º, inciso III da Lei nº 6763/75) e Isolada (40% - art. 55, inciso II e § 2º da Lei nº 6763/75);

3.2 – sujeitas à tributação normal do ICMS.

Exige-se Multa Isolada (40% - art. 55, II e § 2º, da Lei nº 6763/75);

3.3 – isentas.

Exige-se Multa Isolada (40% - art. 55, II e § 2º, da Lei nº 6763/75).

Tais ilícitos foram apurados mediante a análise dos dados contidos nos arquivos extrafiscais, apreendidos por meio dos Auto de Apreensão e Depósito (AAD) nºs 003152 às fls. 02, em operação de busca e apreensão realizada no estabelecimento da Autuada, na data de 22/12/08.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 164/177, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 219/229.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 26/07/12, deferi requerimento de juntada de documento protocolizado no CC/MG (fls.236/254).

O Fisco se manifesta a respeito (fls. 256/257).

### **DECISÃO**

O trabalho fiscal consistiu em análise de arquivos eletrônicos apreendidos no estabelecimento da Autuada, por meio do Auto de Apreensão e Depósito (AAD) nº 003152, em operação de busca e apreensão realizada no estabelecimento da Autuada, em 22/12/08.

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

1 – 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 Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), em desacordo com a legislação tributária.

Exige-se a Multa Isolada prevista no inciso XXVII do art. 54 da Lei nº 6.763/75;

2 – saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, no período de 01/03/08 a 13/12/08, 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:

2.1 – sujeitas à substituição tributária.

Exige-se Multa Isolada (40% - art. 55, inciso II e § 2º da Lei nº 6763/75);

2.2 – 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 Isolada (40% - art. 55, inciso II e § 2º da Lei nº 6763/75);

2.3 – isentas.

Exige-se Multa Isolada (40% - art. 55, inciso II e § 2º da Lei nº 6763/75);

3 – entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de 19/01/07 a 10/09/08, cujas operações apresentam as seguintes situações:

3.1 – sujeitas à substituição tributária, implicando falta de recolhimento do imposto devido.

Exige-se o ICMS/ST devido, acrescido das Multas de Revalidação (100% - art. 56, § 2º, inciso III da Lei nº 6763/75) e Isolada (40% - art. 55, inciso II e § 2º da Lei nº 6763/75);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3.2 – sujeitas à tributação normal do ICMS.

Exige-se Multa Isolada (40% - art. 55, II e § 2º, da Lei nº 6763/75);

3.3 – isentas.

Exige-se Multa Isolada (40% - art. 55, II e § 2º, da Lei nº 6763/75).

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 Conselho Nacional de Política Fazendária (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 a 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 nº 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;

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

No caso em análise, 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.

Entretanto, necessário esclarecer que o cadastramento do Programa Aplicativo Fiscal (PAF) por parte da SEF/MG não tem caráter homologatório, de acordo com a norma ínsita 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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Importante salientar, que o programa utilizado pela Autuada e que serviu de base para o lançamento em análise foi o programa aplicativo *Pharmacy Pro*, desenvolvido e fornecido pelas Coobrigadas Bematec S.A e C & S Sistemas Ltda.

A autuação imposta à empresa desenvolvedora e fornecedora do programa foi apreciada pelo CC/MG e o mérito do lançamento quanto à utilização/fornecimento 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 Pro*, 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.

Como se pode observar do Relatório Fiscal, especificamente no item “Justificativas” (fls. 21), 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/DFBH-1 e que estão, detalhadamente, descritos nos Relatórios Técnicos nºs 011/08 e 003/09, de fls. 105/146.

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.

Esta é uma prova, inequívoca, de que o *software* permitia o registro de vendas sem emissão de cupons fiscais e que a Autuada utilizou-se da funcionalidade.

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 desacobertas 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

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, QUAL SEJA O INDÍCIO E A PRESUNÇÃO, ESPECIALMENTE NOS CASOS DE SONEGAÇÃO FISCAL QUE É EXATAMENTE O CASO DOS AUTOS.

(...)

Em relação aos valores exigidos a título de multa, ressalta-se que o percentual aplicado para cálculo da Multa Isolada relativa às entradas e saídas desacobertas 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.

No que tange à penalidade isolada referente à utilização de PAF-ECF em desacordo com a legislação, verifica-se que foi aplicado o valor constante do art. 54, inciso XXVII da Lei nº 6.763/75.

Outrossim, cumpre destacar que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS a título de substituição tributária é definida nos arts. 12 a 15 do Anexo XV do RICMS/02 e a cobrança do ICMS/ST se deu sobre mercadorias que entraram no estabelecimento sem documento fiscal, ou seja, para as quais não foi efetuado o pagamento do imposto. Nesse caso, não há que se falar em duplicidade de cobrança do imposto.

A apuração da base de cálculo do ICMS/ST relativo às mercadorias adquiridas sem documentação fiscal encontra-se demonstrada no Anexo 01, às fls. 26 dos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerou-se que a Autuada realizou operações de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, baseando-se no fato de que, pelas regras da legislação aplicável à substituição tributária, o imposto é recolhido antecipadamente, não havendo tributação na saída de mercadorias arroladas no Anexo XV do RICMS/02. Portanto, não há justificativas, no caso, para que as saídas se dessem desacobertas de documento fiscal, a não ser que também tivessem entrado no estabelecimento nesta mesma condição.

Acrescenta-se que os valores de saída sem documentos fiscais foram apurados somente até o dia 22/12/08, data da apreensão dos arquivos eletrônicos, ou seja, estes valores podem ter aumentado até o fim do exercício de 2008.

Menciona-se excertos do Acórdão nº 19.846/10/3ª, deste Conselho, que analisando autuação análoga entendeu como correta a técnica utilizada para apuração da base de cálculo da substituição tributária, bem como, a aceitabilidade da presunção da realização de entradas desacobertas quando se dá saída de mercadorias também desacobertas de documento fiscal.

ACÓRDÃO: 19.846/10/3ª

(...)

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.

(...)

CONCLUINDO, COMO DEMONSTRADO ACIMA, A FISCALIZAÇÃO UTILIZOU-SE DE PRESUNÇÃO (DE QUE AS MERCADORIAS QUE SAÍRAM DESACOBERTADAS ENTRARAM TAMBÉM DESACOBERTADAS) E ARBITRAMENTO (BASEADO NO HISTÓRICO DOS PERCENTUAIS DE AGREGAÇÃO ANUAIS) PARA FORMALIZAR AS EXIGÊNCIAS RELACIONADAS ÀS ENTRADAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS.

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

A Autuada apresenta às fls. 236/237, requerimento solicitando conversão do julgamento em diligência para se averiguar se os valores referentes ao ICMS/ST exigido da Drogaria Camilla Ltda foram abrangidos pela denúncia espontânea formalizada pela Distribuidora de Medicamentos Santa Cruz, PTA nº 05.000218066-41.

Diz que, recentemente o Fisco mineiro, em casos análogos ao presente Processo Tributário Administrativo (PTA) reformulou o crédito tributário objeto de diversos PTAs para excluir as exigências quitadas pela Distribuidora Santa Cruz, fornecedora das farmácias ali autuadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme verifica-se do Termo de Autodenúncia PTA nº 05.000218066-41, protocolado pela Distribuidora de Medicamentos Santa Cruz, CNPJ 61.940292/012-90, o parcelamento do ICMS/ST devido por operações realizadas com contribuintes mineiros refere-se ao período de 10/01/06 a 31/03/07.

O período autuado referente às entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no Auto de Infração ora analisado, refere-se ao período de 01/03/08 a 31/12/08, portanto, diferente do período acima citado.

Em razão desta constatação, verifica-se a impossibilidade dos valores referentes ao ICMS/ST cobrados no presente PTA terem sido abrangidos pela denúncia espontânea formalizada pela Distribuidora de Medicamentos Santa Cruz.

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

Por sua vez, a Coobrigada, Bematech S/A, sucessora da C & S Sistemas Ltda, solicita 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:

(...)

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Pro*.

No que concerne a autuação impingida à empresa desenvolvedora e fornecedora do programa 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).

Reitere-se 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.

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 dos Relatórios Técnicos nºs 003/09 e 011/08 – ERAD/DFBH-1, anexado aos autos, às fls. 105 e 116, fica demonstrado que o *software* possibilita ao usuário parametrizar o sistema de forma a não imprimir cupom fiscal, configuração esta identificada nos arquivos eletrônicos apreendidos no estabelecimento da Autuada.

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 (fl. 148), gerado pela empresa desenvolvedora.

Pelos testes realizados pela ERAD/DFBH-1, transcritos no Relatório Técnico acima citado, a venda realizada no *software Pharmacy Pro*, com a parametrização transcrita, 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, o que reforça o entendimento de que se trata, efetivamente, de vendas realizadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 im procedente a comparação com a situação descrita no Acórdão nº 18.570/09/2ª, deste Conselho.

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.

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 *caput* do artigo, que a solidariedade é pela obrigação tributária.

Outrossim, 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 acobertas com documentos fiscais.

Todavia, os valores de ICMS devidos por substituição tributária pelas entradas desacobertas foram levantados a partir dos valores relativos às saídas desacobertas 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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/DFBH-1, detalhada no relatório técnico Anexo 11 (fls. 104/146), 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.

Além do mais, a análise da pasta PH60\DAT, disponível no CD-R acostado à fl. 148, 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 Ltda no polo passivo como Coobrigadas se deu de forma regular, pois, resta comprovado nos autos que desenvolveram/forneceram o programa aplicativo fiscal *Pharmacy Pro* 6.20.02 R: 015\_NET e contribuíram para o seu uso indevido pela Autuada, Drogaria Camilla Ltda ME.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Sophia Goreti Rocha Machado e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Antônio Santos Rodrigues. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Giovana Maria Lima Domingues Gatti (Revisora), Luiz Fernando Castro Trópia e Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

**Sala das Sessões, 27 de setembro de 2012.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Relator**

MI/T

19.822/12/2ª