

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.739/15/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000196912-95
Impugnação: 40.010134860-71, 40.010135036-34 (Coob.), 40.010134987-89 (Coob.)
Impugnante: Panificadora Palmeiras Ltda.
IE: 062618053.00-83
Comercial M.M. Informática Ltda - EPP (Coob.)
IE: 062080725.00-06
Espólio de Geo Braga Maia (Coob.)
CPF: 254.558.006-63
Coobrigado: Milton Elias da Cruz
CPF: 276.785.476-68
Proc. S. Passivo: Camila Aparecida Marinho Braga
Origem: DFT/Belo Horizonte

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO. O Sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º inciso II da Lei nº 6.763/75. Comprovado nos autos não a mera ausência de recolhimento de ICMS devido pela pessoa jurídica, mas sim a prática de atos pelos administradores que repercutiram no descumprimento da obrigação tributária. Legítima a inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos Sócios-administradores arrolados no Auto de Infração.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EMPRESA DESENVOLVEDORA DE PROGRAMA APLICATIVO – CORRETA A ELEIÇÃO. A Coobrigada, empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal utilizado pela Autuada, responde solidariamente pela obrigação tributária, quando contribui ou proporciona instrumentos e mecanismos para uso irregular do ECF – Emissor de Cupom Fiscal, nos termos do art. 21, inciso XIII da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição da Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – UTILIZAÇÃO/FORNECIMENTO DE PROGRAMA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO – PAF/ECF. Constatação de utilização de programa aplicativo fiscal, para uso em ECF, em desacordo com a legislação, nos termos do art. 16 da Lei nº 6.763/75, Portarias da Secretaria de Estado de Fazenda nºs 068/08 e 081/09 e Ato COTEPE/ ICMS nº 06/08. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXVII da Lei nº 6.763/75, vigente à época dos fatos autuados por ser mais benéfica do

que a penalidade atualmente em vigor, imputada à Autuada e aos Sócios-administradores.

SIMPLES NACIONAL – EXCLUSÃO – MERCADORIA DESACOBERTADA. Restou comprovado nos autos que a Autuada promoveu reiteradamente saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal. A forma pela qual se deu a mencionada infração não deixa dúvidas quanto à existência ou utilização de meio fraudulento com o intuito de induzir a Fiscalização ao erro, com o fim de suprimir o pagamento do tributo apurável na forma do Simples Nacional. Correta a exclusão da Autuada do regime do Simples Nacional, nos termos do disposto no art. 29, inciso XI da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 75, inciso II, § 1º e art. 76, inciso IV, alínea “d”, § 2º da Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 94/11.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL. Constatado, mediante confronto entre as informações constantes dos registros lançados em aplicativo não autorizado pela SEF/MG e os valores das saídas oficialmente informados ao Fisco, que a Autuada promoveu saídas de mercadorias, não sujeitas à ST, desacobertadas de notas fiscais. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I do RICMS/02, inclusive no que tange a adoção da alíquota de 18% (dezoito por cento) uma vez que a Autuada não buscou demonstrar quais as operações realizadas, bem como as alíquotas aplicadas. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – SAÍDA DESACOBERTADA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatado, mediante confronto entre as informações constantes dos registros lançados em aplicativo não autorizado pela SEF/MG e os valores das saídas oficialmente informados ao Fisco, que a Autuada promoveu saídas de mercadorias, sujeitas ao recolhimento antecipado pelo regime de substituição tributária, desacobertadas de notas fiscais. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ENTRADA DESACOBERTADA. Constatada a entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal, após a identificação de saída desacobertada, esta apurada mediante confronto entre as informações constantes dos registros lançados em aplicativo não autorizado pela SEF/MG e os valores de saídas oficialmente informados ao Fisco. Valores das entradas desacobertadas arbitradas nos termos dos arts. 53, inciso III, e 54, § 4º, ambos do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PRODUTOS DIVERSOS. Constatada a entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal, após a identificação de saída desacobertada, esta apurada mediante confronto entre as informações constantes dos registros lançados em aplicativo não autorizado pela SEF/MG e os valores de saídas

oficialmente informados ao Fisco. Base de cálculo/substituição tributária arbitrada nos termos dos arts. 53, inciso III, e 54, § 4º, ambos do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o inciso III do § 2º do mesmo dispositivo e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre:

- 1) utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF) sistema “SAT”, para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária;
- 2) entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de 01/10/09 a 31/05/11;
- 3) exclusão do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, retroativamente a 01/10/09.

Foram exigidas as parcelas de ICMS e ICMS/ST, multa de revalidação simples e em dobro e Multas Isoladas previstas nos arts. 54, inciso XXVII e 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Constam como Coobrigados do lançamento a Comercial M.M Informática Ltda - EPP, empresa desenvolvedora e fornecedora do Programa Aplicativo Fiscal (PAF) e os Administradores da empresa Autuada, Milton Elias da Cruz e Geo Braga Maia.

Inconformados, a Autuada e a Coobrigada Comercial M.M Informática Ltda - EPP, por seus representantes legais, e o espólio do Coobrigado Geo Braga Maia, apresentam, tempestivamente, as Impugnações de fls. 179/195, 205/215 e 231/241 e requerem, ao final, a procedência das peças de defesa.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAEs de fls. 204, 225 e 242 dos autos.

A Coobrigada Comercial M. M. Informática Ltda - EPP, considerando o Termo de Desistência de Impugnação (fls. 229) promove a juntada de cópia da Impugnação apresentada anteriormente (fls. 248/258), acompanhada da taxa de expediente de fls. 263/264.

Em decorrência da intimação para regularização da representação processual (fls. 244/245), o espólio de Geo Braga Maia comparece aos autos, aditando a peça de defesa anterior (fls. 275/285).

O Fisco, em manifestação de fls. 294/310, refuta as alegações dos Impugnantes e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 314/335, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração. Ainda em preliminar, pela aprovação da exclusão da Autuada do regime do Simples Nacional. Também em

preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, pela procedência parcial do lançamento.

A 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 10/06/14, defere o requerimento de juntada de documento protocolado no Conselho de Contribuintes no dia 09/06/14 (fls. 337/341). Em seguida exara Despacho Interlocutório e também converte o julgamento em Diligência de fls. 336.

Devidamente intimados da determinação do despacho interlocutório (fls. 343/348), a Autuada e Coobrigados não se manifestam.

Em atendimento à diligência exarada pela Câmara de Julgamento, a Fiscalização manifesta-se às fls. 350/359.

É reaberta vista dos autos aos Autuados, os quais não se manifestam (fls. 360/373).

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 375/389, ratifica o parecer anterior quanto à análise da preliminar. No mérito, opina pela exclusão da Autuada do Simples Nacional e pela procedência parcial do lançamento para seja adotado o mesmo procedimento levado a efeito pelo Fisco para embasamento da MVA conforme “Anexo 5” (fls. 35/96 e mídia eletrônica de fls. 154), para cálculo da carga tributária média, a ser aplicada sobre o montante das saídas desacobertas para apuração do imposto exigido, considerando as mercadorias comercializadas pelo estabelecimento autuado não sujeitas à ST.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram em parte utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, naquilo que não for divergente.

Das Preliminares

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnantes arguem a nulidade do procedimento fiscal ao argumento de ocorrência de cerceamento de defesa, uma vez que não lhes foi entregue cópia do CD com os arquivos copiados, bem como, lhes foi entregue o demonstrativo do Anexo 5 do Auto de Infração apenas com as 30 primeiras e 30 últimas folhas, impossibilitando-os com isto de compreender os valores exigidos no feito fiscal.

Não procede a alegação de nulidade.

Do simples exame da documentação constante dos autos, verifica-se que o Fisco seguiu rigorosamente os requisitos exigidos para a formalização do crédito tributário, definidos pelos arts. 85 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, proporcionando aos Impugnantes toda a condição necessária e suficiente para a realização de defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O processo de fiscalização foi levado a efeito com a utilização de procedimentos tecnicamente idôneos previstos no art. 194 do RICMS/02, calcados na análise das informações fiscais da Contribuinte, bem como de documentos subsidiários (extrafiscais) copiados de computadores operados no estabelecimento da Autuada, os quais continham as informações necessárias e suficientes para a apuração e quantificação do fato imponível.

Lavrado o competente Auto de Infração, as pessoas físicas e jurídicas eleitas para figurar no polo passivo da relação tributária foram devidamente intimadas para pagarem ou parcelarem o crédito tributário apurado, com as reduções de penalidades previstas na legislação ou exercerem, querendo, o legítimo e constitucional direito de defesa.

Esclareça-se, por oportuno, que o lançamento foi levado a efeito por autoridade administrativa competente para a prática do ato, tendo sido elaborado relatório fiscal circunstanciado, contendo a descrição detalhada do fato imponível, com citação dos dispositivos legais relativos às infringências e penalidades aplicadas, contendo planilhas e demonstrativos autoexplicativos, além do Demonstrativo do Crédito Tributário, fazendo parte integrante dele o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM, os quais foram devidamente apresentados aos Sujeitos Passivos.

O Auto de Infração, portanto, contém todas as informações e elementos necessários e suficientes ao esclarecimento da imputação objeto do presente feito fiscal. A propósito, os próprios argumentos trazidos pelos Impugnantes no bojo das peças defensórias, por si só, demonstram que houve o perfeito e necessário entendimento das acusações que lhes foram imputadas.

O conjunto probatório dos autos constante dos anexos do relatório fiscal que faz parte integrante do Auto de Infração demonstra de forma inequívoca e incontestável a ocorrência da acusação efetivada, com determinação da matéria tributável, demonstração do montante do tributo devido e identificação dos Sujeitos Passivos.

Desta forma, o presente lançamento se deu com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, não havendo que se falar em descumprimento de norma inculpada na legislação tributária, mormente as disposições contidas no art. 142 do CTN.

Saliente-se que o DVD com os arquivos copiados dos computadores da Contribuinte não foi entregue no momento da intimação, porquanto desnecessário, uma vez que todo o conteúdo do mesmo já era de conhecimento dos Sujeitos Passivos, por ser cópia fiel do conteúdo existente nos computadores que se encontravam no estabelecimento da Contribuinte.

De igual forma, o mencionado “Anexo 5” também é cópia fiel de arquivo copiado de computadores da Autuada. O referido arquivo foi trabalhado apenas para dele extrair a média ponderada da MVA dos produtos sujeitos à substituição tributária. Deste “Anexo 5”, imprimiu-se somente uma amostragem de seu conteúdo para compor fisicamente o PTA, por se tratar de demonstrativo de conteúdo muito extenso, com

mais de 3.700 folhas (fls. 35/96). O conteúdo completo do mencionado demonstrativo encontra-se no CD-R de fl. 154.

Vê-se, pois, que tal recurso coaduna-se com o princípio da praticidade e economia processual, na medida em que visa reduzir o tamanho físico do PTA, facilitando o seu manejo e a sua compreensão e é perfeitamente admitido e aceito como prática processual administrativa tributária, porquanto previsto na legislação tributária vigente, conforme se pode subsumir do disposto no art. 137 do RPTA, *in verbis*:

Art. 137. Em se tratando de prova documental com elevado número de documentos, o Fisco poderá fazer a prova mediante:

I - amostragem, observado o seguinte:

a) a amostra deverá ser significativa em relação ao universo;

b) os documentos, inclusive arquivos eletrônicos, e outras provas não juntados integralmente serão mantidos na repartição fazendária pelo prazo prescricional;

II - anexação de arquivos eletrônicos com certificado de integridade das informações.

Não obstante, é importante ressaltar que o PTA completo, com todos os anexos, DVD-R e CD-R reclamados pelos Impugnantes, esteve por todo o período reservado à impugnação na Repartição Fazendária à disposição para, inclusive, ser reproduzido caso os Impugnantes julgassem necessário, o que em nenhum momento foi solicitado ou requerido.

Pelo exposto, conclui-se que nenhuma procedência possui o alegado cerceamento de defesa. Assim, rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração.

Do Pedido de Perícia

A Autuada e o espólio de Geo Braga Maia requerem a produção de prova pericial, apresentando os quesitos, idênticos, de fls. 191/192 e 238.

Todos os quesitos se referem às questões levantadas nas peças Impugnatórias, tais como o cerceamento de defesa, a alíquota aplicada, a adoção da MVA na apuração do valor da mercadoria e a possibilidade de redução da multa isolada ao percentual de 20% (vinte por cento), por considerar que os computadores estavam à disposição do Fisco.

Como bem alerta o Fisco, o trabalho realizado, embora robusto e detalhado, consistiu na mera apuração das saídas desacobertadas de documento fiscal, obtidas mediante o somatório dos valores do faturamento constante em documento extrafiscal (gerenciamento de vendas) e a exclusão dos valores registrados e informados ao Fisco.

Portanto, o exame do presente feito fiscal, embora deva ser feito de forma criteriosa e cautelosa e com os cuidados que exige a nobre e importante função julgadora, não demanda informações outras, além daquelas já contidas no conjunto probatório dos autos e na legislação que rege a espécie.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, indefere-se o pedido de produção de prova pericial, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “c” do RPTA.

Do Mérito

Conforme relato, a autuação versa sobre utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF) sistema “SAT” desenvolvido e fornecido pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda - EPP, para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária, e apuração de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, cujo valor foi apurado mediante o confronto dos dados contidos nos documentos extrafiscais com o valor das saídas oficialmente informado ao Fisco.

Por conseguinte, houve também a exclusão da Autuada do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, retroativamente a 01/10/09.

Em síntese, argumentam os Impugnantes, Autuada e o Coobrigado espólio de Geo Braga Maia, acerca da impossibilidade de realização da autuação sem a elaboração de “Levantamento Quantitativo”, o que não foi efetuado pelo Fisco no presente feito fiscal.

Alegam que, para apuração do valor devido, a Fiscalização utilizou como referência o valor da MVA x quantidade de produtos e não os valores das mercadorias em si.

Discordam da aplicação linear da alíquota de 18% sem considerar a existência de operações isentas, não tributadas, contempladas com alíquotas reduzidas, além das que já foram oneradas pelo regime do Simples Nacional.

Insta inicialmente discorrer que o procedimento fiscal em exame teve origem com o desenvolvimento da operação fiscal denominada “Operação Mr. MM”, que teve por finalidade investigar a regularidade das atividades desempenhadas pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda - EPP. Esta empresa, além de atuar no comércio varejista de equipamentos e suprimentos de informática, agia como desenvolvedora e fornecedora de programas de computadores, inclusive de natureza fiscal, para serem utilizados por contribuintes do ICMS.

No bojo desta operação foram realizadas, no dia 25/05/11, diligências no estabelecimento da empresa alvo, bem como, nos estabelecimentos de alguns contribuintes clientes seus, onde foram apreendidos documentos e efetivada copiagem e autenticação de documentos digitais e arquivos do servidor de computadores por eles operados.

Conforme explicitado no Relatório Fiscal, que integra o Auto de Infração, em trabalho desenvolvido pela Estação Regional de Auditoria Digital, vinculada a Delegacia Fiscal DF/BH-1 da SEF/MG, foi identificado que versões do PAF-ECF desenvolvidos pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda- EPP e instalados nos caixas em operação no estabelecimento da Autuada, são versões não cadastradas na SEF/MG e/ou que permitiam a configuração e utilização de seus módulos para a realização de vendas de mercadorias sem a emissão de cupom fiscal válido, conforme Relatório Técnico nº 032/11 (CD de fls. 152) e 033/11 (fls. 143/150).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A análise e ensaios técnicos efetivados e demonstrados com riqueza de detalhes nos relatórios retromencionados comprovam de forma inequívoca a ocorrência de operações sem a necessária emissão de documento fiscal válido, decorrente de prática de sonegação engendrada pela empresa fornecedora do programa e deliberadamente utilizada pela Autuada.

A efetivação e o armazenamento das vendas realizadas sem a emissão de documento fiscal nos bancos de dados da Autuada só foi possível através da utilização de programa aplicativo fiscal que permite esse registro, contrariando o art. 68, § 1º, inciso I da Portaria SRE nº 068, de 04/12/08.

Para a apuração do valor omitido, extraiu-se dos arquivos copiados o total das operações de vendas de mercadorias realizadas pela Contribuinte no período (Relatórios "itens vista" contido nos arquivos "SatBkp.zip" e "bd1.mdb", constante do DVD-R anexo ao AI – fls. 152) que, confrontado com o valor das saídas oficialmente informado ao Fisco através das DASN 2009/2010 e DAPI 2011 (fls. 119/142 dos autos), obteve-se o valor das saídas desacobertas de documentação fiscal.

Assim, tem-se que os elementos e dados armazenados nos arquivos copiados dos computadores da Autuada permitiram apurar as operações praticadas e os seus correspondentes valores.

Obtido o valor das saídas desacobertas de documentação fiscal, e considerando que nos arquivos de onde os referidos dados foram extraídos, não continha informações que possibilitasse inferir a exata situação tributária dos diversos itens de cada operação, o Fisco utilizou-se de instrumentos previstos na legislação tributária e/ou plenamente aceitos e admitidos nos diversos roteiros de apuração e auditoria fiscal, tão somente, para qualificar a exigência fiscal (separar as operações sujeitas à ST das de tributação normal e obter o valor de entrada da mercadoria desacoberta e da base de cálculo das operações sujeitas à ST, uma vez que a tributação destas se dá pelo valor de entrada acrescido da MVA).

Cumprе ressaltar que todos os dados utilizados foram extraídos das informações prestadas pela própria Contribuinte ao Fisco e/ou dos arquivos copiados.

Desta forma, para fazer o rateio das operações sujeitas à substituição tributária e tributação normal, adotou-se a mesma proporção das saídas acobertas informadas pela Contribuinte na Declaração Anual do Simples Nacional - DASN item 4 - Resumo da Declaração e Declaração de Apuração do ICMS - DAPI (colunas "b" e "c" e linha "e" dos Anexos 1 e 3 (fls. 22/24 e 30/32).

Para o cálculo das exigências fiscais referentes às entradas desacobertas, foi utilizado o agregado médio de 30% para deduzir do valor das saídas desacobertas, uma vez que o agregado médio da Contribuinte obtido através das informações contidas nas DASN e DAPI do período apresentou valor negativo (quadro do Anexo 1 – item (r) da legenda do Anexo 3) - fls. 22/24 e 30/32).

Em seguida, aplicou-se a alíquota de 18% com fulcro no § 71 do art. 12 da Lei 6.763/75 c/c art. 144, § 1º do CTN, sendo que, para obtenção da base de cálculo ST, aplicou-se a MVA Média Ponderada, obtida com base em uma amostragem de

151.104 itens de operações realizadas pela Contribuinte no período (Anexo 5, fls. 36/96 e DVD-R fl.152).

Como se observa, diferentemente da alegação dos Impugnantes de que o lançamento foi fundamentado em presunção, a constatação da ocorrência das reiteradas saídas desacobertas de documentação fiscal foi calcada em elementos e dados sólidos armazenados nos arquivos copiados dos computadores da Autuada. Estes dados permitem apurar individualizadamente as operações praticadas pela Autuada com as características suficientes para se afirmar com total segurança a veracidade da ocorrência das mesmas, tais como: data e hora da operação, código do funcionário que operou o sistema, valor total, características do pagamento (se cartão, dinheiro, cheque ou ticket), valor do troco, dentre outros, conforme se pode verificar nas Tabelas “Itens Vista” das planilhas Access dos arquivos “SatBkp.zip” e “bd1.mdb”, por exemplo, contido no DVD-R de fls. 152. Tanto é que os Impugnantes em momento algum contestam ou negam de forma eficaz e fundamentada a ocorrência das operações levantadas pelo Fisco.

A argumentação dos Impugnantes de que a apuração somente poderia ser efetivada mediante a realização de “Levantamento Quantitativo” não encontra respaldo legal ou fiscal. Uma vez comprovada a possibilidade de ocorrência de operações sem a emissão de documento fiscal válido, com a utilização de ECF adulterado, porquanto possuidor de programa que permite o registro de operação sem a devida emissão do Cupom Fiscal, e/ou não cadastrado na SEF/MG, bastou efetuar o somatório dos valores das operações registradas e armazenadas no sistema e deduzir o valor das operações oficialmente informadas pela Contribuinte ao Fisco como realizadas. O resultado não pode ser outro senão o valor das operações realizadas sem a emissão de documento fiscal ou às escondidas do órgão fiscalizador.

Certo é que não merece guarida o argumento de que a imputação de entrada e saída de mercadoria desacoberta somente seria possível mediante o desenvolvimento do roteiro “Levantamento Quantitativo”, uma vez que outras técnicas fiscais podem e devem ser adotadas.

Assim, o Fisco elaborou as planilhas de fls. 22/24, informando o total de saídas apurados no aplicativo fiscal irregular (coluna d). Em seguida, apurou o movimento declarado ao Fisco, identificando as modalidades de valor contábil, tributação normal e substituição tributária (colunas a, b e c).

Confrontando as saídas totais do estabelecimento com o valor contábil declarado pela Autuada, apurou-se o montante de saídas desacobertas (coluna d1).

Logo após, utilizando-se da proporcionalidade, identificou as saídas desacobertas sujeitas à tributação normal e pelo regime de substituição tributária (colunas f e g).

Em relação às saídas tributadas, exige o Fisco o ICMS devido, calculado pela alíquota de 18% (dezoito por cento), a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, valores esses lançados nas planilhas de fls. 26/28.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante às saídas vinculadas ao regime de substituição tributária, a exigência se refere exclusivamente à penalidade isolada capitulada no dispositivo acima mencionado (colunas MI (q)) – fls. 26/28.

Considerando a necessidade de maiores elementos para decisão, a 1ª Câmara de Julgamento exara despacho interlocutório para que a Impugnante, tendo em vista o disposto no art. 12, § 71, inciso I da Lei nº 6.763/75, especifique e comprove de forma inequívoca quais as operações e prestações realizadas, bem como as alíquotas aplicadas. Também, converte o julgamento em diligência para que a Fiscalização: 1) apresente informações técnicas atestando qual a margem de valor agregado do setor da Impugnante no período objeto da autuação e manifeste-se acerca dos dados utilizados provenientes das DASN (Declaração Anual do Simples Nacional).

Do resultado da diligência, eis que os Autuados não se manifestaram a respeito do despacho interlocutório, chega-se à conclusão de que a Fiscalização utilizou-se do percentual de agregação médio de 30% (trinta por cento) para apuração das entradas desacobertadas, uma vez que, no período de 2009 a 2011, a margem de agregação apurada com base nas informações prestadas nas DASN e DAMEF do período autuado resultou em percentual negativo, o que descredencia totalmente as informações prestadas ao Fisco, conforme consta do Quadro “r” do Anexo I, fls. 22/24 dos autos.

Como bem esclarece a Fiscalização, a margem de agregação de um contribuinte varia, principalmente, conforme o rol de produtos que ele comercializa. E que no segmento em exame, os produtos produzidos/manufaturados pelo estabelecimento (pães, bolos, produtos de lanchonete, etc.) tendem a ter um agregado bem maior que os dos produtos adquiridos para comercializar (refrigerante, sucos, cervejas, leite, cigarro, produtos de mercearia em geral, etc.).

Não obstante, constata-se que a agregação utilizada encontra-se em consonância com o percentual médio praticado pelo setor de atividade desenvolvido pela Autuada, conforme Estudo de Impacto elaborado pela Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais da Secretaria de Estado de Fazenda – SAIF/SEF/MG (fls. 351/353), trazido em atendimento à diligência. Tal metodologia de definição do percentual é largamente utilizada pela Fiscalização em situações semelhantes a dos presentes autos em que as informações do contribuinte não mereçam fé, conforme consta em decisões deste Conselho. E também encontra respaldo nas disposições do RICMS/02. Confira-se:

Anexo IX do RICMS/02

Art. 73. Para o efeito de aplicação do disposto no artigo anterior, ressalvado o disposto no § 1º deste artigo e no caput do artigo 76 desta Parte, o valor da operação não poderá ser inferior ao constante do documento fiscal acobertador da saída da mercadoria do estabelecimento de origem, acrescido dos seguintes percentuais:

I - 60% (sessenta por cento), no caso de confecções, aguardente de cana, artigos de perfumaria, joalheria, armarinho e bijuterias;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - 50% (cinquenta por cento), no caso de ferragens, eletrodomésticos, móveis, calçados e produtos de louça, vidro e cerâmica;

III - 40% (quarenta por cento), no caso de tecidos, postais, gravuras, curiosidades;

IV - 30% (trinta por cento), no caso de outras mercadorias. (Grifos acrescidos).

A título de informação, destaca-se que a margem de agregação adotada pela Fiscalização guarda compatibilidade também com as margens de valores agregados que eram previstas para apuração da receita presumida dos contribuintes enquadrados no Simples Minas, cujas atividades comerciais são similares a da Autuada, conforme Anexo X do RICMS/02, vigente até junho de 2007. Examine-se:

PARTE 2

MARGENS DE VALORES AGREGADOS PARA APURAÇÃO DA RECEITA PRESUMIDA

(...)

Fabricação de produtos alimentícios e de bebidas 58%

Comércio varejista de produtos de padaria e de confeitaria 26%

Comércio varejista de laticínios, frios e conservas 26%

Comércio varejista de balas, bombons e semelhantes 26%

Comércio varejista de bebidas 45%

Comércio varejista de outros produtos alimentícios não especificados anteriormente 40%

Observa-se que, para identificação do valor das entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal (sujeitas à tributação normal e à ST), a Fiscalização divide o valor das saídas de mercadorias desacobertas pela soma de um inteiro mais o percentual médio de agregação (1,30). Em seguida, sobre os valores das entradas dos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, apontados nas planilhas de fls. 22/24, a Fiscalização aplicou a MVA média apurada para as mercadorias comercializadas pela Autuada (49,35%), conforme Anexo 5 do Auto de Infração (fls. 35/96, cujo conteúdo completo encontra-se na mídia eletrônica de fls. 154), para apurar o valor do ICMS/ST lançado na coluna “n” das planilhas de fls. 26/28, utilizando-se a alíquota de 18% (dezoito por cento).

Pleiteia a Impugnante que, no mínimo, lhe seja concedido a redução da carga tributária prevista para os produtos comercializados pelo estabelecimento, diante da evidência de operações com redução da base de cálculo, isentas e não tributadas.

Sustenta o Fisco que o argumento de que houve aplicação linear da alíquota de 18% (dezoito por cento) sem considerar a ocorrência de operações isentas, não tributadas, contempladas com alíquotas reduzidas, além das que já foram oneradas pelo regime do Simples Nacional, não retira a correção do lançamento efetuado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que a alíquota de 18% (dezoito por cento) foi aplicada com fulcro e por determinação do art. 12, § 71 da Lei nº 6.763/75, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 20.540, de 14/12/12, c/c art. 144, § 1º do CTN.

O dispositivo em comento, introduzido na Lei nº 6.763/75 pela Lei nº 20.540, de 14 de dezembro de 2012, assim dispõe:

Art. 12 (...)

§ 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

I - especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente;

II - nos últimos doze meses, tiver realizado, preponderantemente, operações tributadas com alíquota superior a 18% (dezoito por cento), caso em que será aplicada a alíquota preponderante. (Grifos acrescidos).

Considerando que as saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais foram apuradas mediante cotejo das vendas totais promovidas pelo estabelecimento autuado (conforme controle extrafiscal) e as saídas de mercadorias devidamente acobertas por documentação fiscal, não houve, tecnicamente analisando, espécie de arbitramento.

Não obstante, certo é que não é possível definir qual a alíquota devida em operações não acobertas. A Autuada comercializa mercadorias que possuem até tributação de 25% (vinte e cinco por cento), representando a alíquota de 18% (dezoito por cento), um percentual médio de alíquota.

Em sendo assim, correta a Fiscalização em buscar subsídio legal de definição de alíquota nas disposições do inciso I do § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75.

Saliente-se, por crucial, o fato de que a Câmara de Julgamento, em busca da verdade material, oportunizou à Autuada que especificasse e comprovasse de forma inequívoca quais as operações e prestações realizadas, bem como as alíquotas aplicadas.

No entanto, ela permaneceu inerte, não atendendo o exarado em despacho interlocutório.

Entende-se que, não tendo havido emissão de documento fiscal e nem escrituração regular, caberia à Autuada o ônus de demonstrar que a alíquota utilizada pelo Fisco não corresponde à realidade dos fatos. Não tendo assim agido, correta a Fiscalização ao adotar o percentual de 18% (dezoito por cento) para apuração do imposto exigido nas saídas desacobertas de mercadorias não sujeitas à ST.

No que tange as entradas desacobertas, a apuração da parcela das entradas das mercadorias sujeitas à ST encontra-se alicerçada nas informações disponibilizadas pela Autuada no DASN e DAMEF.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta a Fiscalização que um simples e rápido exame das informações prestadas pela Autuada pode confirmar tal conclusão, conforme pontua:

- conforme se pode ver no DASN 2010 (fls. 127/140), no período de janeiro a dezembro de 2010, a Autuada informou que teve estoque inicial de R\$ 33.789,43, adquiriu mercadoria no valor de R\$ 1.194.828,62 e teve estoque final de R\$ 69.834,18; informou, também, que promoveu saídas no valor de R\$ 680.373,53 que somado ao valor das saídas desacobertas apuradas (R\$ 3.241.411,18) totalizou o valor de R\$ 3.921.784,71. Vale dizer, teve um Custo de Mercadoria Vendida – CMV (EI + Compras - EF) de R\$ 1.158.783,87 para um total de vendas de R\$ 3.921.784,71. Isto equivale a uma Margem de Valor Agregado superior a 238% (duzentos e trinta e oito por cento), exageradamente elevada (praticamente inconcebível) para o seguimento, o que confirma a conclusão de ocorrência de omissão e/ou entradas desacobertas.

Corroborando o raciocínio fiscal acima reproduzido, quanto à discrepância das margens de agregação, as análises efetuadas pela Fiscalização, às fls. 351/353, em atendimento à diligência exarada pela Câmara de Julgamento.

Repita-se que, nessa oportunidade, a Fiscalização colacionou aos autos informações técnicas, exaradas pela Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais da Secretaria de Estado de Fazenda – SAIF/SEF/MG, nas quais constam as margens de lucros agregadas referentes ao setor de atividade da Impugnante. São elas:

Percentual médio de agregação, por exercício:

- 2008 = 27% (vinte sete por cento);
- 2009 = 21% (vinte um por cento);
- 2010 = 27% (vinte e sete por cento);
- 2011 (meses de janeiro a abril) = 33% (trinta e três por cento).

Tais percentuais são infinitamente inferiores à agregação de 238% (duzentos e trinta e oito por cento), apurada pela Fiscalização, a partir da análise de que as entradas de mercadorias acobertadas por documentação fiscal suportaram todas as saídas de mercadorias promovidas pela Impugnante (com e sem documentação fiscal).

Conclui-se, pois, sem muito esforço, conforme bem demonstrado nos autos, que as entradas de mercadorias informadas ao Fisco pela Autuada são insuficientes para suportar o volume de saídas informadas e constatadas, denotando-se, dessa forma, que as mercadorias objeto do lançamento entraram e saíram do estabelecimento da Autuada desacobertas de documento fiscal.

Verifica-se, assim, que razão assiste ao Fisco. A conclusão de que houve entrada de mercadoria sem documento fiscal foi obtida mediante procedimento tecnicamente idôneo, largamente utilizado pela Fiscalização, em vários lançamentos julgados procedentes por este Conselho. Cita-se, por exemplo, a seguinte decisão:

ACÓRDÃO: 21.389/13/1ª

RITO: ORDINÁRIO

(...)

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO . CONSTATADA A PRÁTICA DE ATOS COM INFRAÇÃO A LEI, CORRETA A ELEIÇÃO DO COBRIGADO PARA O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS TERMOS DO ART. 124, INCISO II DO CTN C/C O ART. 21, INCISO XII DA LEI Nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL – MERCADORIA SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTATADO, MEDIANTE CONFRONTO ENTRE AS INFORMAÇÕES CONSTANTES EM DOCUMENTOS EXTRAFISCAIS, DEVIDAMENTE APREENDIDOS NO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA, COM AS NOTAS FISCAIS EMITIDAS NO MESMO PERÍODO, QUE O SUJEITO PASSIVO PROMOVEU SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COSMÉTICOS, PERFUMARIA, ARTIGOS DE TOUCADOR) DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. PROCEDIMENTO CONSIDERADO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISO I DA PARTE GERAL DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO, ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO III E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

QUANTO À APURAÇÃO DO VALOR A TRIBUTAR, O PROCEDIMENTO UTILIZADO PELA FISCALIZAÇÃO NÃO DEIXA DÚVIDAS, PRINCIPALMENTE APÓS AS DILIGÊNCIAS DETERMINADAS PELA CÂMARA DE JULGAMENTO E PELA ASSESSORIA DO CC/MG, DE QUE AS ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À ST ESCRITURADAS PELA AUTUADA NÃO SÃO CAPAZES DE SUPOORTAR AS SAÍDAS DE MERCADORIAS EFETUADAS NO PERÍODO FISCALIZADO.

DEPREENDE-SE DO LEVANTAMENTO FISCAL QUE, PARA QUE FOSSE POSSÍVEL QUE A PARCELA DE MERCADORIAS SUJEITAS À ST, ADQUIRIDA COM ACOBERTAMENTO FISCAL, SUPORTASSE AS VENDAS ACOBERTADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À ST E TAMBÉM AS SAÍDAS DESACOBERTADAS APURADAS NO LANÇAMENTO, SERIA NECESSÁRIO QUE A AUTUADA PRATICASSE UMA MARGEM DE AGREGAÇÃO MUITO SUPERIOR AQUELAS NORMALMENTE PRATICADAS PELO COMÉRCIO ATACADISTA CONFORME DEMONSTRATIVO SUPRA.

OBSERVA-SE, PELA PLANILHA CONSTANTE DE FL. 1526, QUE PARA O EXERCÍCIO DE 2010 A MARGEM DE AGREGAÇÃO CHEGARIA AO PATAMAR DE 4.687% (QUATRO MIL SEISCENTOS E OITENTA E SETE POR CENTO).

DESSA FORMA, OS ELEMENTOS DOS AUTOS AUTORIZAM A EXIGÊNCIA DO ICMS/ST E A RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO, UMA VEZ QUE RESTOU DEMONSTRADO QUE TAIS MERCADORIAS NÃO TIVERAM O IMPOSTO RECOLHIDO NO MOMENTO DA ENTRADA NO TERRITÓRIO MINEIRO.

(...)

Nas razões de defesa, os Impugnantes tecem considerações acerca do caráter confiscatório das penalidades aplicadas, entendendo que as mesmas afrontam o ordenamento constitucional.

Entendem que a Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, deveria ser aplicada com o redutor previsto na alínea “a” do mesmo dispositivo legal, uma vez que as informações utilizadas no levantamento fiscal foram

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

extraídos de computadores que operavam no estabelecimento da Autuada, o que, segundo seu entendimento, facilitou o mister da Fiscalização.

Pleiteiam a aplicação do permissivo legal previsto no § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, em relação à sanção afeta à utilização de programa aplicativo fiscal em desacordo com a legislação tributária, uma vez que dizem ser a Autuada primária neste tipo de irregularidade e não agiu com dolo ou má-fé.

Diferentemente do que defendem os Impugnantes, a multa isolada foi aplicada na exata forma determinada pela legislação (art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75). A redução a 20% (vinte por cento) pretendida somente pode ser aplicada quando a infração for apurada pelo Fisco com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte, conforme se depreende da norma insculpida na alínea “a” do dispositivo legal citado e transcrito pelos Impugnantes.

Não é o caso dos autos. No caso em exame, como se constata pelo conjunto probatório dos autos, o levantamento e apuração da exigência fiscal foram levados a cabo com base em documentos e informações contidas em arquivos eletrônicos copiados de computadores em operação no estabelecimento da Autuada. Alguns dados e informações da escrita fiscal da Contribuinte foram levados em consideração apenas e tão somente para quantificar a exigência.

Portanto, o que propiciou a exigência foram as informações obtidas em documentos extrafiscais e não aquelas obtidas exclusivamente em documentos e lançamentos da escrita da Contribuinte, conforme prevê o texto legal.

Por outro lado, a alegação da desproporcionalidade na aplicação das penalidades, em violação a princípios constitucionais, possuindo o caráter confiscatório, não possui nenhuma procedência.

A penalidade isolada e de revalidação impostas pelo Fisco coadunam-se perfeitamente com a infringência narrada, estando prevista na Lei nº 6.763/75, arts. 55, inciso II e 56, inciso II c/c § 2º, inciso III, *in verbis*:

Art. 55 - As multas, para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso II do art. 53, serão as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, tê-la em estoque ou depósito, desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

b) quando se tratar de falta de emissão de nota fiscal de entrada, desde que a saída do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento remetente esteja acobertada por nota fiscal correspondente à mercadoria;

(...)

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita à substituição tributária.

Destarte, fica evidente que a aplicação das penalidades foi efetivada de forma firme, correta e em plena consonância com o ordenamento jurídico vigente, não havendo espaço para aventar a possibilidade de existência de dúvidas quanto à capitulação legal, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, nem quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade, muito menos quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Não há, por certo, que se falar em aplicação de multa em valor excessivo ou aplicação de penalidade com caráter confiscatório, nem ainda em ofensa a qualquer princípio constitucional, mormente o da proporcionalidade, o da razoabilidade e o do não confisco.

Portanto, é imperioso afirmar que a aplicação da penalidade foi efetivada na medida prevista na legislação vigente, não competindo ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais declarar a inconstitucionalidade ou negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110 do RPTA.

No que tange à tipicidade da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXVII da Lei nº 6.763/75 aplicada à Autuada, tais considerações são também pertinentes.

Salienta a Fiscalização que tal penalidade foi imputada à Contribuinte por ter utilizado Programa Aplicativo Fiscal – PAF, desenvolvido e fornecido pela empresa Comercial M.M. Informática Ltda - EPP, para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

À época do cometimento da infração e lavratura do presente Auto de Infração, a mencionada conduta infracional encontrava-se tipificada no referido inciso XXVII do art. 54 da Lei nº 6.763/75, que continha a seguinte redação:

Art. 54 (...)

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; (Grifos acrescidos).

Posteriormente, com a edição da Lei nº 21.016, de 20/12/13 (art. 13), o referido dispositivo foi alterado, e passou a não contemplar a conduta “utilizar programa aplicativo fiscal (...)”, permanecendo apenas as ações de desenvolver ou fornecer tal programa, além de alterar o valor da penalidade, conforme se verifica:

Art. 54 (...)

XXVII - por desenvolver ou fornecer programa aplicativo fiscal para uso em ECF que não atenda aos requisitos estabelecidos na legislação:

- a) 15.000 (quinze mil) Ufemgs por estabelecimento usuário do programa, se a irregularidade possibilitar ao usuário possuir informação diversa daquela fornecida à Fazenda Pública por exigência da legislação tributária;
- b) 1.000 (mil) Ufemgs por infração, nos demais casos; (Grifou-se).

A mencionada lei, ainda, inseriu a ação de “**utilizar PAF em desacordo com a legislação**” no inciso XLVIII do art. 54 da Lei nº 6.763/75, além de alterar o valor da penalidade a ser aplicada, conforme se constata:

Art. 54 (...)

XLVIII- por utilizar programa aplicativo fiscal para uso em ECF em desacordo com a legislação tributária ou que não atenda aos requisitos estabelecidos na legislação:

- a) 10.000 (dez mil) Ufemgs por equipamento, se a irregularidade possibilitar ao estabelecimento usuário possuir informação diversa daquela fornecida à Fazenda Pública por exigência da legislação tributária;
- b) 1.000 (mil) Ufemgs por equipamento, nos demais casos. (Grifou-se).

Assim, a partir de 21/12/13, com a nova redação dada aos dispositivos retro, a conduta praticada pela Autuada passou a ser punida de forma mais gravosa, ou seja, 10.000 UFEMGs por equipamento irregular.

Portanto, como bem destaca a Fiscalização, considerando que a Contribuinte utilizava em seu estabelecimento mais de um equipamento emissor de cupom fiscal (relatório de fls. 359), a penalidade isolada, conforme nova redação dada

aos dispositivos supra, passou a ser superior ao valor de 15.000 UFEMGs exigido nos presentes autos.

Destaca-se que a aplicação das penalidades na seara tributária é regida pelo princípio *tempus regit actum*, de acordo com o qual deve ser aplicada a lei vigente à época da prática da conduta. Contudo, caso sobrevenha uma lei que defina penalidade mais benéfica (*lex mitior*) e tratando-se de ato não definitivamente julgado, essa lei posterior deverá ser aplicada, excetuando-se a regra geral.

Dessa forma, correta a Fiscalização ao exigir a penalidade cominada vigente à época da infração, porquanto não se está diante de uma *lex mitior* (art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN), não se aplicando a nova penalidade aos casos pretéritos, por ser esta mais gravosa.

Quanto à pretensão de aplicação do permissivo legal previsto no § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, em relação à sanção afeta à utilização de programa aplicativo fiscal em desacordo com a legislação tributária, uma vez que a Autuada é primária neste tipo de irregularidade e não agiu com dolo ou má-fé, tal pedido não possui nenhuma procedência ou respaldo legal.

Com efeito, o disposto no § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 mencionado autoriza o órgão julgador administrativo a reduzir ou cancelar penalidade por descumprimento de obrigação acessória, desde que a decisão não seja tomada por voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º do referido dispositivo, *in verbis*:

§ 3º - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

1. de reincidência;
2. de inobservância de resposta em decorrência de processo de consulta já definitivamente solucionada ou anotações nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo;
3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.
4. de imposição da penalidade prevista no inciso XXIV do art. 55 desta Lei;
5. de aproveitamento indevido de crédito;
6. de imposição da penalidade prevista na alínea "b" do inciso X do art. 54 desta lei.

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da

infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

Conforme se pode ver, a aplicação do mencionado permissivo legal no caso em comento esbarra na vedação contida no item 3 do § 5º, uma vez que o descumprimento da obrigação acessória em análise, além de ter sido praticado com dolo, conforme comprovado no conjunto probatório dos autos, resultou em não pagamento do tributo que está sendo exigido neste Auto de Infração.

Da Responsabilidade dos Coobrigados

Foram alçados à condição de responsáveis solidários pela obrigação tributária os Sócios-administradores da Autuada, Milton Elias da Cruz e Geo Braga Maia, e a empresa fornecedora do aplicativo fiscal, a Comercial M. M. Informática Ltda – EPP.

O sócio Geo Braga Maia faleceu em 01/06/13, conforme certidão de óbito de fls. 269, apresentada pela herdeira Camila Aparecida Marinho Braga, que apresenta às fls. 265 a constituição de patrono para abertura de inventário.

Posteriormente, apresenta-se como inventariante junto à Administração Fazendária, conforme Declaração de Bens de fls. 273, para, em seguida, colacionar aos autos nova peça de defesa (fls. 275/285), já na condição de representante do espólio.

O espólio insurge-se contra a inclusão do então Sócio no polo passivo da relação tributária, sem que tenha a autoridade fiscal se ocupado em especificar qual fora a sua ação ou omissão que concorreu para o não pagamento do tributo, tampouco em dizer em que constituiu a prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto. Cita e transcreve ementa de decisão do CC/MG e requer a sua exclusão da lide.

No que tange à inserção dos Sócios-administradores no polo passivo da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis solidários, é imperioso destacar que tal fato se deu com fulcro no art. 135, inciso III do CTN.

A infração cometida pela Autuada decorreu de utilização de ECF com programa adulterado (continha dispositivo que permitia a realização de operação sem a emissão de cupom fiscal e sem a sua inclusão nos controles exigidos pelo Fisco) e não cadastrado na SEF.

Com a utilização do mencionado equipamento, foram efetivadas, de forma sistemática, as reiteradas saídas desacobertas objeto do feito fiscal, importando numa evasão de aproximadamente 70% (setenta por cento) do total das operações realizadas pelo estabelecimento.

Tal sistemática de sonegação somente foi possível em face da ação deliberada da Autuada. Ainda que não tenha havido conluio entre o desenvolvedor do sistema e a Autuada, fazia-se necessária a efetiva participação desta para a consecução do sistema de sonegação, conforme se depreende da conclusão a que chegou os Relatórios Técnicos 033/2011 (fls. 144/150) e 032/2011.

Portanto, não se trata de uma mera falta de pagamento do tributo devido, mas sim, de adoção de uma sistemática de sonegação previamente preparada com o claro objetivo de omitir operações de saídas de mercadorias e ocultá-las do controle da Fiscalização.

Esta sistemática necessita, por óbvio, de decisão gerencial. Decisão gerencial efetivada, também por óbvio, com infração de lei, portanto, alcançada pela responsabilidade prevista no art. 135, inciso III do CTN.

Verifica-se que seus atos ou omissões foram decisivos para o cometimento da infração, concorrendo para o não recolhimento do tributo.

Deste modo, responde solidariamente o Sócio-administrador, que efetivamente é quem participa das deliberações e dos negócios sociais da empresa.

Verifica-se que, no caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira.

Induvidoso, portanto, que os Sócios-administradores tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, na forma em que ocorreu, caracterizam a intenção de fraudar o Fisco.

Assim, resta clara a gestão fraudulenta dos Sócios-administradores da Autuada com intuito de lesar o erário.

No caso do presente processo, há a comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, sendo necessário, portanto, a inclusão dos Sócios-administradores no polo passivo, com base no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o inciso XII do mencionado dispositivo e art. 135, inciso III do CTN.

O caso do acórdão citado, cuja ementa foi transcrita pelos Impugnantes, diverge totalmente do ocorrido no caso presente. Naquele, não houve comprovação de atos praticados pelo sócio com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, até porque se tratava de omissão de entrada oriunda de transferência devidamente escriturada pelo estabelecimento remetente. No caso em exame, conforme repisado anteriormente, há robusta comprovação da prática de tais atos no conjunto probatório dos autos.

Portanto, não assiste razão a pretensão dos Impugnantes de exclusão dos Sócios-administradores do polo passivo da obrigação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprе destacar, de acordo com Carlos Alberto Hohmann Choinski (www.buscalegis.ufsc.br), que a “palavra “dolo” ganhou significado negativo, alçada a esta condição, exatamente pelo conceito jurídico-normativo que ganhou do direito civil e, especialmente, do direito penal. Foi a partir do direito penal que o termo “dolo” adquiriu notável carga semântica e, deixando de ser palavra substantiva, passou a adjetivar tudo aquilo que é “querido por má-fé”, e o que era sinônimo de “artifício de má-fé”, passou a significar a própria “má-fé”.”

Assim, para gerar efeitos jurídicos, o dolo, além de ser realizado como manifestação de vontade, está ligado ao resultado produzido, porque o que interessa é a lesividade causada e a proporção desta lesividade em si (lesão ao patrimônio, lesão aos interesses e valores protegidos).

E outro não é o caso dos autos. Ao se utilizar de aplicativo não autorizado, os Coobrigados demonstram clara intenção de ludibriar o Fisco.

A Coobrigada Comercial M.M. Informática Ltda - EPP, por sua vez, requer a sua exclusão do polo passivo, ao argumento de que tomou todas as providências necessárias para que não houvesse a sonegação fiscal por parte da Autuada. Informa que fez vários contatos telefônicos, carta com AR e visitas *in loco* informando da necessidade de atualização da versão do software, o que não foi realizado pela Autuada.

Garante que o aplicativo “SATECF.EXE” utilizado pela Autuada foi devidamente homologado e cadastrado na SEF/MG, desde 07/11/07 e que o sistema por ela desenvolvido está em conformidade com a legislação que rege a matéria, sendo que tal ferramenta foi utilizada de forma indevida pela Panificadora Palmeiras.

Em síntese, cita e discorre sobre o requisito XVII, item 1, letra “c” do roteiro do PAF-ECF que diz que na impossibilidade de uso do ECF, o programa deve impedir os registros de cupons fiscais no banco de dados, porém, deve disponibilizar recurso para digitação dos outros documentos emitidos manualmente.

Vislumbra a possibilidade de ter a Autuada se valido deste recurso para efetuar vendas sem a emissão de documento fiscal, não podendo ser responsabilizada por tal fato.

A Coobrigada Comercial M. M. Informática Ltda - EPP se esforça, em vão, em construir argumentos para se eximir da responsabilidade pela ocorrência da infração cometida.

O conjunto probatório dos autos demonstra de forma clara a responsabilidade da Coobrigada pela infração imputada.

A análise, os testes e a conclusão a que chegou o órgão especializado (“Núcleo de Auditoria Digital” da Delegacia Fiscal/Belo Horizonte 1), não deixam dúvidas acerca da participação direta e deliberada da Coobrigada na infração ora em análise.

Restou devidamente comprovado que os programas disponibilizados pela Coobrigada continham dispositivo (tela alternativa de venda) que permitia a realização de operação de venda sem a emissão do documento fiscal válido e sem o registro dos

dados no arquivo Sintegra. É o que se pode subsumir da conclusão do Relatório Técnico 032/11, a seguir transcrito (em parte):

(...) As três versões cadastradas na SEF e analisadas neste relatório apresentam tela alternativa de vendas que não emite documento fiscal. A opção é encontrada no item de menu “Ferramentas> Rotinas Fiscais> Documentos Fiscais” e tem o nome na sua tela de “Registro de Documentos Fiscais”. Apesar do nome indicar apenas o registro de documentos fiscais supostamente já emitidos, esta tela permite a escolha de meio de pagamento e cálculo de troco indicando o seu uso direto na frente de loja pelo operador do caixa para registro de operações de venda.

A tela alternativa de vendas pode ser configurada para gerar ou não o cálculo de troco e escolha de meios de pagamento.

Todas as vendas feitas por esta tela alternativa de vendas aparecem nos relatórios gerenciais do módulo gerencial de retaguarda.

Todas as vendas feitas através da tela alternativa de vendas citada acima foram feitas sem a emissão de qualquer documento fiscal.

A tela alternativa de vendas citada acima permite ao usuário fazer um registro de venda com o campo “Documento” sem conteúdo.

A empresa desenvolvedora disponibiliza aplicativo para geração do arquivo SINTEGRA que deve conter todas as movimentações comerciais do contribuinte. O aplicativo disponibilizado pela empresa desenvolvedora que gera o arquivo SINTEGRA permite ao usuário escolher o tipo de registro que deverá constar no arquivo a ser entregue ao fisco.

Os registros feitos na tela alternativa de venda com o campo “Documento” sem conteúdo não aparecem no conteúdo do arquivo SINTEGRA gerado pelo aplicativo disponibilizado pela empresa desenvolvedora.

Também fica evidente na parte da conclusão do Relatório Técnico 033/11, a seguir transcrita:

(...)

A versão do PAF-ECF instalada no seu caixa é a versão 4.1 cadastrada na SEF/MG.

A versão do PAF-ECF instalada e cadastrada na SEF/MG possui tela alternativa de vendas para registro sem a devida emissão de cupom fiscal. Esta funcionalidade do PAF-ECF está demonstrada no relatório técnico NAD/BH 032/2011.

O contribuinte se utilizou desta tela alternativa de vendas para registrar grande parte das suas operações de vendas. Precisamente, 56,70% do seu valor de vendas realizadas nos caixas foi realizada sem a emissão de cupom fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As vendas realizadas sem a emissão de documento fiscal foram, a princípio, omitidas dos arquivos SINTEGRA entregues à SEF/MG.

(...)

É importante destacar que a mesma irregularidade foi constatada nas operações de venda promovidas pela própria Coobrigada em diversos contribuintes clientes seus, diligenciados em operação desenvolvida para fins fiscais. Todos utilizavam o mesmo “*modus operandi*” para promover saídas sem documento fiscal. Inclusive, os contribuintes (MM. Supermercados Ltda., Empório Pão e Vinho Ltda., Paris Pães Ltda. e Tecnoweb Informática Ltda.) geridos “de fato” pela ora Coobrigada, uma vez que, seu sócio administrador e proprietário de 90% de seu capital social, Sr. Márcio Eduardo Goulart Júnior, possui procuração com plenos poderes para administrar e gerir os negócios das empresas.

A alegação de que fez vários contatos com a Autuada, por telefone, por carta com AR e em visitas *in loco*, para informar da necessidade de atualização da versão do software, não lhe socorre.

Sabedora da existência da irregularidade, a Coobrigada, na qualidade de Interventora/Desenvolvedora, tinha o dever de tomar as providências necessárias e suficientes para saná-la, inclusive a de informar a SEF/MG, conforme determina o disposto no art. 36, inciso VIII, alínea “d”, “h” e “i” da Portaria SRE 068/08, *in verbis*:

Art. 36 - São responsabilidades da empresa interventora:

(...)

VIII - informar à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, sempre que constatar a utilização de ECF:

(...)

d) em desacordo com a autorização concedida ou com a legislação vigente;

(...)

h) com programa aplicativo em desacordo com a autorização concedida ou com a legislação vigente;

i) não autorizado pelo Fisco;

(...)

Ao contrário do que afirma a Coobrigada, várias versões do PAF-ECF instaladas nos caixas da Autuada são versões não cadastradas na SEF/MG e/ou contêm dispositivo irregular que permite realização de venda sem a emissão do Cupom Fiscal válido.

O requisito XVII, item 1, letra “c” do roteiro do PAF-ECF, citado pela Coobrigada, apenas exige que, na impossibilidade de uso do ECF, o programa deve impedir os registros de cupons fiscais no banco de dados e deve disponibilizar recurso para digitação dos outros documentos emitidos manualmente. O programa

disponibilizado pela Coobrigada, a despeito de cumprir tal requisito, disponibilizava tela alternativa de venda sem cupom fiscal, conforme relatado à fl. 21 do Relatório 032/11, *in verbis*:

Observa-se que se trata, a princípio, de tela para “Registro de Documentos Fiscais”, o que mostra a intenção de ser apenas uma tela de registro de documentos fiscais já emitidos. Como será visto adiante trata-se de tela alternativa de vendas permitindo a escolha de meios de pagamento e cálculo de troco.

E mais, o sistema continha opção para que essas operações realizadas sem documento fiscal válido não fossem incluídas no arquivo Sintegra a ser enviado ao Fisco, constando apenas nos relatórios gerenciais, o que confirma de forma incontestável a intenção de fraudar e ocultar do Fisco a fraude.

Tudo isto autoriza a inserção da Interventora/Desenvolvedora, Comercial MM. Informática Ltda - EPP no polo passivo da obrigação tributária, na qualidade de responsável solidária pelo crédito tributário exigido.

Destaque-se, por oportuno, o registro do Fisco no Auto de Infração, no sentido de que a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXVII da Lei nº 6.763/75, aplicada em virtude da utilização do programa aplicativo fiscal irregular, é de responsabilidade da Autuada e dos Sócios que integram o polo passivo, uma vez que, em relação à Comercial M.M. Informática Ltda - EPP será exigida, em outro lançamento, a penalidade por fornecimento de aplicativo irregular.

Da Exclusão do Regime do Simples Nacional

Em decorrência da constatação de irregularidades sucessivas, decidiu o Fisco pela exclusão da Autuada do Regime Especial Simplificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, retroativamente a 01/10/09, conforme “Termo de Exclusão do Simples Nacional” (fls. 102), recebido pela Autuada, presumivelmente por ocasião da intimação do Auto de Infração.

A mencionada exclusão foi procedida, retroativamente a 01/10/09, em consequência da prática reiterada de saídas desacobertas de documento fiscal, com base no art. 29, incisos I e XI da Lei Complementar 123/06 e art. 75, inciso II, § 1º e art. 76, inciso IV, alínea “d” c/c o § 2º, ambos da Resolução CGSN nº 94/11, em virtude de utilização deliberada de programa de ECF adulterado e/ou não cadastrado na SEF/MG.

As reiteradas saídas desacobertas foram devida e exaustivamente comprovadas, conforme será demonstrado alhures.

A forma pela qual se deu a mencionada infração, não deixa dúvidas quanto à existência ou utilização de meio fraudulento com o intuito de induzir a Fiscalização a erro, com o fim de suprimir o pagamento do tributo apurável na forma do Simples Nacional, impondo, assim, a aplicação do gravame previsto no § 2º do art. 76 da mencionada Resolução CGSN.

Frise-se que os Impugnantes não adentraram no exame da exclusão da Autuada do regime simplificado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, fica aprovada a exclusão do estabelecimento do regime do Simples Nacional.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª 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. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento e, ainda, em aprovar a exclusão do Simples Nacional. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Luciana Goulart Ferreira (Revisora) e José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 06 de maio de 2015.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Ivana Maria de Almeida
Relatora

P