

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.097/16/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000191091-71
Impugnação: 40.010134264-27, 40.010135148-65 (Coob.)
Impugnante: Plastilar Utensílios e Equipamentos Ltda – EPP
IE: 702834966.00-59
PGM Sistemas Ltda (Coob.)
CNPJ: 04.907793/0001-88
Proc. S. Passivo: Luiz Antônio dos Santos Faleiros/Outro(s), Rosiris Paula
Cerizze Vogas/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – CORRETA A ELEIÇÃO – SOLIDARIEDADE. A Coobrigada, empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal utilizado pela Autuada, responde solidariamente quando contribui ou proporciona instrumentos e mecanismos para uso irregular do ECF, nos termos do art. 21, incisos XII e XVI da Lei nº 6.763/75. Correta, portanto, a eleição da Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária, conforme reformulação do lançamento.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL – APLICATIVO IRREGULAR. Constatado, mediante confronto entre as informações constantes dos registros lançados em aplicativo não autorizado pela SEF e o valor das saídas oficialmente informadas à Fiscalização, que a Autuada promoveu saídas de mercadorias desacobertas de notas fiscais. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as 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.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL – APLICATIVO IRREGULAR – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatado, mediante confronto entre as informações constantes dos registros lançados em aplicativo não autorizado pela SEF e o valor das saídas oficialmente informadas à Fiscalização, que a Autuada promoveu saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertas de notas fiscais. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I do RICMS/02. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre a saída de mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal e sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertadas de documento fiscal, no período de 01/01/08 a 29/10/12, apurada por meio de auditoria de arquivo digital regularmente apreendido no estabelecimento da Autuada.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da mencionada lei.

Em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, exige-se apenas a multa isolada.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 16/40 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 113/114 dos autos.

Da Manifestação Fiscal e Rerratificação do lançamento

A Fiscalização, em manifestação de fls. 118/122, refuta as alegações da Impugnante e requer a procedência do lançamento.

A Fiscalização também promove a juntada do Relatório Técnico nº 001/13 (fls. 131/175) e do Termo de Rerratificação de Lançamento, com a inclusão da Coobrigada PGM Sistemas Ltda (PGM Sistemas EIRELI ME), com a devida intimação das partes (fls. 176/183).

A Autuada promove a anexação de cópia da sua peça de defesa (fls. 186/210), enquanto a Coobrigada apresenta a Impugnação de fls. 211/276 e DAE de fls. 292/293.

A Coobrigada promove a juntada de cópia do recurso apresentado à Diretoria de Planejamento e Avaliação Fiscal – DIPLAF/SUFIS/SEF-MG, em que busca o arquivamento do processo administrativo que lhe impõe penalidade por fornecimento de aplicativo irregular, ou a substituição das versões dos aplicativos disponibilizados aos clientes (fls. 306/362), juntando a “Defesa Técnica” de fls. 364/397.

Em nova Manifestação Fiscal (fls. 416/425), a Fiscalização pugna pela manutenção das exigências fiscais.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da Diligência de fls. 431, que resulta na juntada do documento de fls. 434/448.

Devidamente intimados (fls. 450/454), os Sujeitos Passivos comparecem às fls. 455 (Autuada) e 456/480 (Coobrigada).

A Fiscalização manifesta-se às fls. 487/488, pedindo pela procedência do lançamento.

Do 1º Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em seu primeiro parecer de fls. 490/498, opina em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência do lançamento.

Da Diligência

A Egrégia 1ª Câmara de Julgamento, em sessão de 11/09/14, defere a juntada de documentos apresentados da tribuna, pela Representante da Coobrigada (fls. 503/534) e converte o julgamento em diligência (fls. 502), com encaminhamento dos autos à origem, para que a Fiscalização manifeste-se sobre os documentos anexados.

Do Cumprimento da Diligência

A Fiscalização se manifesta às fls. 536/537, pedindo a aprovação do lançamento.

Do 2º Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em seu segundo parecer (fls. 539/546), opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Ainda em preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia formulado pela Coobrigada. No mérito, pela procedência do lançamento.

Do Deferimento da Perícia

A 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 04/12/14, defere o pedido de produção de prova pericial formulado pela Coobrigada PGM Sistemas Eireli, oportunidade em que formula os seguintes quesitos:

1 - se o aplicativo denominado “Gilpdv” (PAF/ECF) em uso na empresa atuada permitia acionar e usar o aplicativo denominado “Sistema GIL”, 1.1) se positivo, informar se o recurso para acionamento do aplicativo “Sistema GIL” é nativo (padrão) para o aplicativo “Gilpdv” (PAF/ECF) ou se foi customizado especificamente para o ambiente operacional da empresa atuada e, neste caso, informar quem desenvolveu e implementou a customização;

2 - se o aplicativo “Sistema GIL” permitia a instalação e uso de impressora não fiscal e a impressão de documento similar ao cupom fiscal;

3 - se no período objeto da autuação, as operações da “Empresa 101” coincidem, no todo ou em parte, com as operações da “Empresa 1”, listando, se for o caso, as coincidências;

4 - se as não-conformidades (falhas) identificadas no aplicativo “Gilpdv” (PAF/ECF) desenvolvido pela empresa PGM Sistemas EIRELLI- ME permitiam ou facilitavam as infringências constatadas no PTA 01.000191091-71 (controle de venda de mercadorias sem emissão de cupom fiscal);

5 - se existe trilha de auditoria que permite identificar data, hora e registros de uso do aplicativo “Sistema GIL” e, caso positivo, listar as ocorrências no período objeto da autuação fiscal.

A 1ª Câmara decide, ainda, que em função das especificidades técnicas da perícia, a DIPLAF/SUFIS deveria ser cientificada do deferimento da perícia, podendo formular quesitos adicionais e, ainda, abrindo-lhe ao final, vista sobre o laudo pericial elaborado. Dessa forma, a DIPLAF/SUFIS se manifesta, inicialmente, às fls. 558 dos autos.

Devidamente intimada, a Coobrigada PGM Sistemas Eireli apresenta DAE comprovando o recolhimento da taxa de expediente (vide fls. 564/565).

A Delegacia Fiscal promove a designação do perito, conforme termo de fls. 567 e a Fiscalização formula quesitos às fls. 569.

O Laudo Pericial encontra-se juntado pelo Perito às fls. 579/602, e também no CD-R de fls. 608 dos autos.

O Assistente Técnico da PGM Sistemas Eireli se manifesta às fls. 612/642, juntando dois documentos intitulados também como “Laudo Pericial” às fls. 643/672 e 673/679.

Manifestam-se, ainda, sobre o Laudo Pericial juntado às fls. 579/602, a Autuada Plastilar Utensílios e Equipamentos Ltda (fls. 684/691) e a Coobrigada PGM Sistemas Eireli (fls. 692/734).

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se às fls. 737/739 e defende a procedência do lançamento.

Por fim, a DIPLAF/SUFIS se manifesta às fls. 747, conforme deliberado pela 1ª Câmara de Julgamento e ratifica a posição da Fiscalização.

Do 3º Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em seu terceiro parecer de fls. 748/754, opina em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos nos pareceres da Assessoria do CC/MG foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Das Preliminares

Do Roteiro para Apuração da Infração

A Autuada sustenta a impropriedade do roteiro de fiscalização utilizado pela Fiscalização, por ela denominado de conclusão fiscal e afirma que, ao tratar a empresa como sujeita ao regime de débito e crédito, deveria ter realizado a recomposição da conta gráfica.

Sem razão a Defesa, no entanto. Na verdade, o roteiro adotado pela Fiscalização é aquele previsto no inciso I do art. 194 do RICMS/02, que compreende a análise da escrita fiscal e de documentos fiscais e subsidiários.

Conforme narra a Fiscalização no Relatório Fiscal (fls. 10), o procedimento técnico-contábil utilizado é o levantamento comparativo entre os valores de saída de mercadorias apurados no arquivo apreendido e os valores declarados à Receita Federal do Brasil via Declaração Anual do Simples Nacional – DASN.

No tocante à recomposição da conta gráfica, a medida é dispensável por se tratar de apuração de saída de mercadoria sem a emissão de documentos fiscais, a teor do que dispõe o inciso I do art. 89 do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(...)

Caso a Fiscalização venha a promover a exclusão retroativa da Autuada do regime do Simples Nacional, naquele momento realizará, obrigatoriamente, a recomposição da conta gráfica, reconstituindo os débitos e imputando os créditos vinculados às aquisições de mercadorias.

Da Exclusão do Simples Nacional

Descrevendo todo o processo de exclusão de contribuintes do regime do Simples Nacional, a Autuada menciona que a metodologia aplicada ao trabalho fiscal deixou passar ao largo as normas legais aplicáveis às micro e pequenas empresas, e que a Fiscalização não procedeu ao seu desenquadramento prévio do regime do Simples Nacional.

A afirmativa sobre o não desenquadramento não só é verdadeira, como foi registrada no Relatório Fiscal, quando no item “OBSERVAÇÃO” (fls. 11) a Fiscalização destacou:

Não se aplicou à presente autuação a sistemática de tributação própria das empresas enquadradas no SIMPLES NACIONAL, com fulcro na vedação prevista na Lei complementar 123/2006 – art. 13 § 1º, inciso XIII, quando da constatação de saídas desacobertadas...

Caso a Fiscalização tivesse optado por desenquadrar a empresa do regime simplificado, estaria de fato obrigada a cumprir toda a legislação sobre a matéria, com a comunicação prévia ao estabelecimento, que teria a oportunidade de recorrer da decisão em conjunto com o lançamento do crédito tributário.

Não o fazendo, como de fato não desenquadrou o estabelecimento, aplica-se ao caso as disposições mencionadas pela Fiscalização, a saber:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1o O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

(...)

Importante esclarecer que não obstante a aplicação das regras gerais de tributação no caso de saídas desacobertadas, não há que se falar, no presente caso, em recomposição da conta gráfica, conforme já explicitado, por força do vencimento da obrigação nos termos do art. 89, inciso I do RICMS/02, retrotranscrito.

Ademais, uma vez comprovada a existência de saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, é aplicável a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Do Laudo Técnico Apresentado pela Coobrigada e do Pedido de Perícia

Ao requerer a juntada de laudo técnico, intitulado “Laudo Pericial”, a Impugnante/Coobrigada requer, também, o deferimento da prova pericial solicitada na peça inicial de defesa, conforme fls. 502/534 dos autos.

Na busca da verdade material, deferiu-se a produção de prova pericial (fls. 554). Contudo, segue-se antes, uma breve análise do referido laudo técnico apresentado pela Coobrigada.

Ressalte-se que o laudo técnico juntado a pedido da Coobrigada busca comprovar que as fragilidades apontadas para o Sistema Gil não concorreram para a geração do banco de dados GILBANCO.GBD, empresa 101, o que afastaria a responsabilidade tributária da empresa fornecedora do PAF-ECF e do Sistema GIL.

A Fiscalização sustenta que o laudo apresentado não aponta elementos novos que possam elidir a responsabilidade da empresa fornecedora, destacando que existem outros 3 (três) laudos nos autos, elaborados pela Fiscalização e pela DIPLAF/SUFIS, todos em sentido contrário a este ora em análise.

Conforme registro no laudo técnico apresentado pela Coobrigada, o trabalho teve por escopo a análise técnica dos Relatórios Técnicos da SEF de nºs 001/13 e 002/13, bem como aferir a concorrência, ou não, das fragilidades do Sistema Gil, apontadas no Relatório Técnico 001/13, para a efetivação dos lançamentos de vendas no registro denominado “Empresa 101”, de responsabilidade da Autuada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para apurar “os rastros” deixados no Sistema Gil, o perito procedeu a adequação do sistema ao teste, com o cadastro de clientes, fornecedores, produtos adquiridos e produtos vendidos, conforme procedimento 01 do referido laudo técnico.

Após os testes, o perito constatou o registro em “Contas a Pagar”, “Contas a receber” e entrada e saída da “Tesouraria”.

Informa o perito, no laudo técnico, que os testes poderiam ser realizados a partir da base de dados apreendida pela Fiscalização, mas optou-se por uma base menor e controlada, para demonstrar, de forma exata e didática, o que ocorre no Sistema Gil quando as operações dos testes são efetuadas.

Ao refazer os testes elaborados pela ERAD (Teste 04) e após a simulação de vendas, conclui que o sistema realiza apenas um registro financeiro (saída do caixa – tesouraria), mas sem movimentação do estoque.

Ao refazer o Teste 05, com a simulação de uma venda, conclui o perito que o Sistema Gil não aponta registros financeiros, nem movimentação de estoque, demonstrando apenas a operação “10 Orçamento”, mas não uma operação de venda controlada.

Quanto ao novo Teste 06, conclui o perito que a simulação de venda foi realizada sem registros financeiros e com movimentação de estoque do banco de dados, mas destaca que na operação “11 – Movimentação de Estoque” há um registro único de movimentação de estoque sem o correspondente registro no sistema financeiro, não realizando uma operação de venda controlada.

Ao final do refazimento dos testes, o perito lança as seguintes conclusões:

1) Ao serem realizados os procedimentos descritos nos testes do Relatório Técnico 001/13, para simular uma operação de “venda” ou similar, quando há registro de movimentação de estoque, não há registro de movimentação financeira.

2) É possível determinar, com exatidão, como uma “venda” foi realizada no Sistema Gil, isto é, se a “venda” foi realizada conforme procedimento padrão (operação “Vendas”) ou se foram utilizadas as fragilidades apontadas no Relatório Técnico 001/13, testes 01 a 09.

3) Os procedimentos descritos nos testes do Relatório Técnico 001/13, para simular uma operação de “venda” ou similar, não caracterizam um modo de operação controlado e correto para a execução de uma “venda”.

4) Após a execução dos testes do relatório 001/13, as informações referentes à Fiscalização da empresa 101 estavam devidamente registradas no Sistema Gil, sendo possível a emissão do Sintegra.

Conforme procedimento 02 do referido laudo técnico (fls. 531/534), o perito busca ainda, analisar e determinar como foram criados os bancos de dados do sistema de retaguarda capturados na ação fiscal de busca e apreensão na empresa Plastilar, concluindo que os registros dos bancos de dados não decorrem da utilização das fragilidades do Sistema Gil apontadas no Relatório Técnico, e assim destaca:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui-se que os registros do banco de dados “GILBANCO.GBD”, empresa 101, foram gerados através das funcionalidades padrões “vendas”, onde as fragilidades apontadas pelo relatório técnico 001/13 não concorreram para sua geração. O Sistema Gil não foi construído deliberadamente com fins de burlar o fisco e implantar “caixa 2” em empresas.

Cumprê esclarecer, no entanto, que o perito deveria ter, para manter a coerência do trabalho, formulado seus testes a partir do banco de dados utilizado pela Fiscalização, e não com a inclusão de dados e produtos a seu talante, o que fragiliza as suas observações.

Destaque-se que as conclusões trazidas pela Coobrigada não afastam a sua responsabilidade tributária. Ao contrário, confirmam que o Sistema Gil permite a simulação de operações, registradas ou não, de acordo com os novos testes efetuados, conforme laudo técnico trazido pela própria Coobrigada.

Não se nega, também, a existência dos registros denominados “Empresa 101”, confrontados pela Fiscalização com os registros denominados “Empresa 1”.

Note-se que as simulações de vendas realizadas no laudo técnico da Coobrigada permitiram o registro financeiro das operações, que evidentemente alimentam as informações dos registros denominados “Empresa 101”.

Dessa forma, não há qualquer dúvida de que o PAF/ECF permite a utilização de software de retaguarda que emite documentos não fiscais ou promove registros financeiros, conforme atesta a simulação de vendas efetuada pelo perito da Coobrigada.

Cumprê lembrar que, de acordo com o Ato COTEPE/ICMS nº 06/08, vigente à época, que aprovou a Especificação do PAF-ECF, tanto este quanto o Sistema de Gestão ou de Retaguarda não devem possibilitar ao usuário possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Além disso, dispõe o inciso I do § 1º do art. 68 da Portaria nº 68/08 que:

Art. 68. A empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal deverá:

(...)

§ 1º É vedado à empresa desenvolvedora de programa aplicativo fiscal fornecer:

I - ao estabelecimento obrigado ao uso de ECF, software que possibilite o registro de operação de saída de mercadoria ou de prestação de serviço, exclusivamente para controle interno do estabelecimento, sem a devida emissão do documento fiscal, sob pena de cancelamento de seu cadastramento nos termos da alínea “d” do inciso II do caput do art. 66;

(...)

Da mesma forma dispõe o Relatório Final Conclusivo no Processo Administrativo ECF 001/2013, elaborado pela DIPLAF/SUFIS (fls. 434/448), no

sentido de que a norma se refere a qualquer software e não apenas ao PAF-ECF, sendo que, portanto, o fato da Coobrigada ter desenvolvido um sistema de gestão não lhe retira a condição de empresa desenvolvedora de PAF-ECF, estando sujeita às normas da mencionada portaria.

No que se refere à perícia, a 1ª Câmara de Julgamento deferiu o pedido requerido pela Coobrigada PGM Sistemas Eireli, além de formular quesitos, nos seguintes termos:

“ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de perícia formulado pela Impugnante de fls. 273/274, devendo o Perito informar ainda: 1) se o aplicativo denominado “Gilpdv” (PAF/ECF) em uso na empresa autuada permitia acionar e usar o aplicativo denominado “Sistema GIL”, 1.1) se positivo, informar se o recurso para acionamento do aplicativo “Sistema GIL” é nativo (padrão) para o aplicativo “Gilpdv” (PAF/ECF) ou se foi customizado especificamente para o ambiente operacional da empresa autuada e, neste caso, informar quem desenvolveu e implementou a customização, 2) se o aplicativo “Sistema GIL” permitia a instalação e uso de impressora não fiscal e a impressão de documento similar ao cupom fiscal, 3) se no período objeto da autuação as operações da “Empresa 101” coincidem, no todo ou em parte, com as operações da “Empresa 1” listando, se for o caso, as coincidências, 4) se as não-conformidades (falhas) identificadas no aplicativo “Gilpdv (PAF/ECF) desenvolvido pela empresa PGM Sistemas EIRELLI- ME permitiam ou facilitavam as infringências constatadas no PTA 01.000191091-71 (controle de venda de mercadorias sem emissão de cupom fiscal) e 5) se existe trilha de auditoria que permite identificar data, hora e registros de uso do aplicativo “Sistema GIL” e, caso positivo, listar as ocorrências no período objeto da autuação fiscal.

Em função das especificidades técnicas da perícia, a DIPLAF/SUFIS deverá ser cientificada do deferimento da perícia, podendo formular quesitos adicionais e, ainda, abrindo-lhe ao final vista sobre o laudo pericial elaborado.”

Importante esclarecer, *a priori*, que a produção de prova pericial requerida pela Requerente/Coobrigada PGM Sistemas Eireli tem como objetivo precípuo sua exclusão do polo passivo da obrigação tributária.

Nesse caso, cabe destacar alguns excertos do laudo pericial que abordam o assunto. Examine-se:

Levando em conta os aspectos materiais e as circunstâncias jurídicas da autuação, duas questões distinguem-se como as mais significativas e debatidas ao longo do processo. A postura da impugnada diante das mesmas é incisivamente refutada pela impugnante, tornando-as, pois, medulares ao deslinde da controvérsia.

A primeira diz respeito à intenção, se premeditada, de construir e distribuir mecanismos facilitadores de sonegação. Não foi solicitada na perícia, nem seria de boa técnica e tampouco imparcial, a formulação de juízo de valor quanto ao propósito do desenvolvedor. Descabe, portanto, avaliar se o seu sentimento esteve ou não imbuído má fé,

relativamente à comercialização de *software* fraudulento. Até porque a legislação tributária vigente não aborda a intenção, enquanto elemento volitivo, e sim, o fato concreto de disponibilizar “funções, comandos ou outros artifícios facilitadores”:

CTN – Lei 5.172/1966 - Art. 136: Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Lei 6.763/1975 – Art. 21 – São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:...

XVI - a pessoa física ou jurídica que desenvolver ou fornecer sistema para escrituração de livros ou emissão de documento fiscal por processamento eletrônico de dados que contenha funções, comandos ou outros artifícios que possam causar prejuízos aos controles fiscais e à Fazenda Pública estadual.

RICMS/MG – Decreto 43.080/2002 - Art. 56 - São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais, inclusive multa por infração para a qual tenham concorrido por ação ou omissão:...

XVI - a pessoa física ou jurídica que desenvolver ou fornecer sistema para escrituração de livros ou emissão de documento fiscal por processamento eletrônico de dados que contenha funções, comandos ou outros artifícios que possam causar prejuízos aos controles fiscais e à Fazenda Pública estadual.

Quanto ao resultado, **é manifesto que os sistemas são frágeis e favorecem a formação de “Caixa 2”, por mais de uma forma ou meio**, já descritos nas respostas aos quesitos e nos testes práticos (itens “4” e “5”).

A acusação de que a “PGM Sistemas” vendia *softwares* facilitadores de sonegação (motivo de alerta para avaliar sua inclusão como coobrigada), na verdade não foi deduzida e decidida durante a ação fiscal, mas, exposta antes, em forma de denúncia ao Ministério Público Federal, e por este, remetida à Secretaria de Estado de Fazenda para apuração (vide Anexo I – fls. 5.321). E, ao final das investigações (apreensão, análise e autuação) restou comprovada em detalhes e termos. **Confirmou-se a facilidade para manutenção de “Caixa 2”, oriunda de fragilidade constatada no sistema, tal qual fora denunciada** (vide resposta ao quesito “4” do CC/MG).

A segunda questão, núcleo das argumentações que conduziram ao pedido de prova pericial, é a postulação recorrente da impugnante, pelo reconhecimento da inexistência de “nexo de causalidade” entre as irregularidades denunciadas e constatadas nos sistemas e a fraude efetivamente cometida pelo contribuinte, objeto da autuação. Ainda abstendo de avaliar o intento, **é inegável que existe nexo de causalidade entre a delação, a apuração, a fraude e as diversas fragilidades disponíveis nos sistemas. Podem ser utilizadas isolada ou concomitantemente, efetuando vendas com e sem a**

emissão de cupom fiscal, que serão ou não devidamente registradas para informação à fazenda pública. Os documentos emitidos em decorrência, podem ou não ser direcionados para impressora fiscal, além de mantidos no banco de dados ou deletados, segundo o interesse e a deliberação do usuário/contribuinte. Em termos regulamentares, não é cabível a comparação estabelecida pela impugnante, sobre possíveis fraudes que possam ser cometidas com a utilização do software “Excel”. Isto porque a empresa “Microsoft” não se credenciou junto à Secretaria da Fazenda, obtendo autorização para comercializar formalmente a planilha eletrônica entre os contribuintes ICMS, e subordinando-se, em contrapartida, ao cumprimento da legislação específica, vigente em Minas Gerais (já transcrita ao longo deste relatório).

O mecanismo de sonegação específico deste processo, criação e manutenção de “Caixa 2” a pretexto de se tratar da gestão “multi-empresa”, é, inclusive, uniformizado nas dez empresas investigadas e fiscalizadas, em função da mesma denúncia contra o desenvolvedor dos sistemas (conforme “Relatório Técnico nº 04/2013”, anexo ao “Processo Administrativo ECF 001/2013”). São improváveis a identidade e a padronização fortuita da fraude (sistemática, codificação e *modus operandi*) em todos os contribuintes fiscalizados, sem exceção usuários dos softwares “Gil PDV” e “Sistema Gil”.

Por fim, é inexplicável em desenvolvimento de sistemas, especialmente de uso comercial, destinados ao gerenciamento de relevantes interesses administrativo-financeiros e implicações tributárias, que não se criem validações de campos e mecanismos de proteção/bloqueio contra falhas, erros de digitação, possíveis invasões e descumprimento de legislação. E acima de tudo, **é inconcebível que um desenvolvedor promova atualização e manutenção nos seus próprios sistemas, por mais de 20 anos, sem perceber seu uso inadequado, com vistas ao cometimento de irregularidades, fraude e manutenção de “Caixa 2”.**

(Grifos acrescidos).

Assim, verifica-se que o Laudo Pericial constante às fls. 579/602 ratifica todas as informações e conclusões presentes nos autos quanto à responsabilidade tributária solidária da Coobrigada PGM Sistemas no lançamento ora em análise.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de 01/01/08 a 29/10/12, apurada por meio de auditoria de arquivo digital regularmente apreendido no estabelecimento da Autuada.

A infração foi apurada com base em arquivos eletrônicos apreendidos, os quais continham dados relativos ao faturamento mensal declarado à Receita Federal,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

bem como o montante de operações não informado à Fiscalização e, obviamente, não oferecido à tributação regular.

Os arquivos originais da Contribuinte, bem como os dados trabalhados pela Fiscalização para apuração do tributo constam de mídia eletrônica – CD (fls. 14).

A metodologia de desenvolvimento do trabalho e a fórmula de apuração da base de cálculo relativa à tributação normal e à substituição tributária estão detalhadas no relatório fiscal e planilhas que compõem o lançamento tributário.

Conforme informa a Fiscalização, no trabalho de busca e apreensão, foi apreendida uma imagem do “HD” da Contribuinte denominada PLAS0101, conforme Auto de Apreensão e Depósito e Auto de Copiagem e Autenticação de Arquivos Digitais (fls. 02/03).

A partir dessa imagem, foi extraído o banco de dados GILBANCO.GDB contendo as informações do sistema de retaguarda da empresa.

Duas planilhas foram exportadas do banco de dados: GIL_EMP.XLSX, contendo os dados das duas empresas cadastradas no sistema (empresa 1 e empresa 101) e GIL_MES.XLSX, contendo a movimentação do estoque da Contribuinte.

A partir dos dados retro mencionados, realizou-se a auditoria do arquivo digital apreendido, tendo sido constatado que a Autuada promoveu saídas desacobertadas de documentos fiscais, referentes a mercadorias sujeitas à tributação normal e por substituição tributária, no período fiscalizado.

O arquivo supramencionado contém a “empresa 1” e a “empresa 101”, onde a “empresa 1” possui valores que foram declarados regularmente à RFB via “DASN”, conforme extratos de “PGDAS” do período de 01/01/2008 a 31/12/2012, enquanto os valores gravados no sistema denominado “empresa 101” não foram declarados à Fiscalização para efeito de tributação.

Após identificar o montante de saída descoberta nos respectivos exercícios, mediante a elaboração dos quadros os quais foram denominados de “conclusão fiscal – Operações de Venda – Empresa “1” e “101”, a Fiscalização apurou a proporção entre saídas tributadas, não tributadas e do regime de substituição tributária, utilizando-se das informações prestadas pela Autuada para a Receita Federal via “DASN”, valores esses lançados na planilha demonstrativa de apuração da base de cálculo (CD).

Sobre as parcelas de vendas sujeitas à tributação normal, exige a Fiscalização o ICMS, a multa de revalidação e a multa isolada, enquanto sobre a parcela do regime de substituição tributária, exige-se apenas a penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

A Impugnante não nega a existência dos valores lançados na chamada “Empresa 101”, mas, trazendo a título de exemplo o movimento do ano de 2009 (fls. 23/24), afirma que os valores lançados naquele campo repetem os valores escriturados e lançados na “Empresa 1”, e que assim o foram apenas para melhorar o controle das vendas por cartão de crédito e o pagamento de comissões aos vendedores que participam de uma mesma negociação, dentre outros controles da empresa.

Para comprovar a sua assertiva, a Impugnante anexa à peça de defesa o denominado “Doc. 4” de fls. 88/112, com as conclusões para o período fiscalizado.

A Fiscalização destaca que há comprovação de que a Impugnante, ao contrário do que afirma, não utiliza seu sistema de retaguarda, no que diz respeito à “empresa 101”, apenas para controles gerenciais, controle de comissões e de vendas via cartão de crédito, pois, se assim fosse, tais valores coincidiriam com os da coluna “empresa 1”.

Afirma, ainda, a Fiscalização que também não é crível a alegação, em uma loja do porte da Autuada, em que trabalhem diversos vendedores, de que esses participem entre si de uma mesma negociação de venda, mesmo porque o supramencionado arquivo GIL_MES.xlsx não contém informações que conduzam à conclusão do que possam ser venda com cartão, comissões e/ou equivalentes.

Como bem destacou a Fiscalização, os valores trazidos pela Impugnante não possuem lastro para demonstrar que os registros denominados “Empresa 101” repetem aqueles oficiais lançados nos denominados “Empresa 1”.

Não se demonstrou sequer a veracidade dos valores relativos às vendas por cartão de crédito. Além do mais, os valores denominados de “Outras Operações” variam de forma a produzir o fechamento do total de vendas no registro “Empresa 101”, sendo que o somatório dos valores de cartão de crédito, comissão e outras operações, superam, nos exercícios de 2009 e 2010, o valor total no registro “Empresa 101”.

Por outro lado, os valores demonstrados às fls. 92, 98/99, 104/105, e 110, tidos como referentes ao controle de divisão da comissão dos vendedores, assemelham-se, de fato, ao controle de venda subfaturada.

Por fim, a Impugnante não esclareceu quais são as outras operações apontadas no “Doc. 4”, em especial pela relevância dos valores lançados nos respectivos campos, e também não juntou a documentação comprobatória.

Da Responsabilidade da Coobrigada.

Por considerar que a empresa PGM Sistemas EIRELI – ME, desenvolvedora do aplicativo fiscal utilizado pela Autuada, promoveu a inclusão de módulo que permite o registro de vendas sem a emissão de documento fiscal, mantendo controle paralelo das operações, decidiu a Fiscalização pela atribuição de responsabilidade tributária em relação ao crédito ora em discussão, independentemente das penalidades administrativas impostas à desenvolvedora.

A responsabilidade tributária da Coobrigada encontra respaldo nos incisos XII e XIII do art. 21 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as

omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

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;

(...)

Com efeito, de acordo com os laudos técnicos elaborados pela equipe da ERAD da DF/Uberlândia (fls. 131/175), conclui-se que:

Teste 4 - O PAF/ECF permite a realização de venda sem emissão de cupom fiscal e com emissão de comprovante semelhante ao cupom fiscal, através de impressora não-fiscal, utilizando o software de retaguarda, que é chamado através do PAF/ECF. Para executar esta tarefa o software consulta a tabela de mercadoria, o estoque, faz cálculo dos produtos, totaliza a venda e calcula o troco. Demonstração utilizando a opção "07" "Saída de Caixa" da função "60" do programa de retaguarda, chamado através do PAF/ECF.

Como bem destacou a Fiscalização, cumpre lembrar que o Perito utiliza a expressão "utilizando o software de retaguarda", o que implica em afirmar que o aplicativo PAF/ECF "trabalha em conjunto" com outro programa que permite a emissão de documento não fiscal.

Outros testes foram realizados pela ERAD, chegando-se à mesma conclusão de emissão de documentos não-fiscais, reproduzido na página 26 do Relatório Técnico 001/13 (fls. 156 dos autos).

Cabe pontuar ser despidendo abordar as questões técnicas sobre o fornecimento e uso do equipamento, uma vez que a "Defesa Técnica" apresentada pela Coobrigada à Diretoria de Planejamento e Avaliação Fiscal foi devidamente analisada pelo setor competente, com a conclusão desfavorável à desenvolvedora.

Note-se que as argumentações técnicas trazidas na peça de defesa foram as mesmas apresentadas àquela Diretoria, conforme se denota pela comparação entre os expedientes dirigidos ao CC/MG e à Diretoria de Planejamento.

Com efeito, o Relatório Final Conclusivo do Processo Administrativo ECF nº 001/2013 da Diretoria de Planejamento e Avaliação Fiscal - DIPLAF/SUFIS/SEF-MG (fls. 434/448) conclui pela determinação à empresa PGM, para que substitua o aplicativo em todos os clientes, com a adoção de uma nova versão que elimine as rotinas consideradas prejudiciais aos controles fiscais.

Além disso, decidiu a DIPLAF pela suspensão da empresa PGM Sistemas pelo prazo de 180 (cento e oitenta) dias, nos termos da alínea "b" do inciso I do art. 66 da Portaria nº 68, de 04/12/08, ou o cancelamento definitivo, caso não se cumpra a determinação de substituição dos aplicativos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao contrário do entendimento esposado pela Coobrigada, a ausência de suspensão imediata da autorização para desenvolvimento e fornecimento de aplicativos fiscais não afasta a sua responsabilidade tributária.

De igual modo, o prazo concedido pela Fazenda Pública para adequação dos aplicativos não interfere nas constatações realizadas em relação à Autuada.

Conforme consta no Relatório Final Conclusivo do Processo Administrativo ECF 001/2013, de acordo com o Ato COTEPE/ICMS nº 06/08, que aprovou a Especificação do PAF-ECF, tanto este quanto o sistema de gestão ou de retaguarda não devem possibilitar ao usuário possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

O inciso I do § 1º do art. 68 da Portaria nº 68/08 assim dispõe:

Art. 68. A empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal deverá:

(...)

§ 1º É vedado à empresa desenvolvedora de programa aplicativo fiscal fornecer:

I - ao estabelecimento obrigado ao uso de ECF, software que possibilite o registro de operação de saída de mercadoria ou de prestação de serviço, exclusivamente para controle interno do estabelecimento, sem a devida emissão do documento fiscal, sob pena de cancelamento de seu cadastramento nos termos da alínea "d" do inciso II do caput do art. 66;

(...)

Conforme conclui o referido relatório, a norma se refere a qualquer software e não apenas ao PAF-ECF, sendo que o fato da Coobrigada ter desenvolvido um sistema de gestão não lhe retira a condição de empresa desenvolvedora de PAF-ECF, estando sujeita às normas da mencionada portaria.

Quanto ao alegado mau uso do software, ao analisar a questão, a Diretoria de Planejamento assim se manifestou:

O alegado "mau uso" poderia ser em virtude do teste 4, descrito nas folhas 018 a 024. Afinal, a função "07 Saída CX" aparentemente realiza registro de venda de mercadoria, embora não ocorra a baixa de estoque e nem registro de movimentação de mercadoria. Realmente algo muito estranho. Mas o fato não pode ser simplesmente enquadrado como "mau uso" do software ou como simulação de situação fora do contexto da realidade. Trata-se de uso de função que o software permite realizar, do jeito que ele permite realizar e de uma simulação do que ao usuário é possível realizar. Realmente causa espanto que uma função supostamente destinada a registrar "saída de caixa" permita selecionar mercadorias e quantidades, identificar o cliente, informar o meio de pagamento e calcular o troco, além de estar disponível num Sistema de Gestão que a princípio não deveria funcionar no caixa,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

portanto não deveria ter função para registrar “saída de caixa” e muito menos da forma como a executa.

Uma vez constatado e demonstrado, inclusive por meio de perícia, que o PAF/ECF permite a utilização de software de retaguarda que emite documentos não fiscais, resta caracterizada a responsabilidade da empresa PGM Sistemas, desenvolvedora dos aplicativos.

Desta forma, considerando-se a previsão constante dos incisos XII e XVI do art. 21 da Lei nº 6.763/75, correta é a manutenção da Coobrigada PGM Sistemas Eireli no polo passivo da obrigação tributária.

Assim, restando configurada a acusação fiscal, mostra-se legítimo o crédito tributário apurado no presente lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, devendo ser considerado o Termo de Rerratificação de fls. 176/178. Pela Impugnante Plastilar Utensílios e Equipamentos Ltda - EPP, sustentou oralmente o Dr. Luiz Antônio dos Santos Faleiros e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora) e Crispim de Almeida Nésio.

Sala das Sessões, 12 de abril de 2016.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Marco Túlio da Silva
Relator**

P