

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.486/17/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000174122-16
Impugnação: 40.010132326-14 (Coob.)
Impugnante: Bematech S.A (Coob.)
IE: 062193052.00-33
Autuada: Top Pharma Drugstore Comercial Ltda - ME
IE: 367370632.00-97
Coobrigados: Abdala Zacarias
CPF: 098.992.006-20
C & S Sistemas Ltda
IE: 062775431.00-57
João Wesley Lima Teodoro
CPF: 552.765.206-15
Sarah Mendes Zacarias
CPF: 946.283.606-00
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EMPRESA DESENVOLVEDORA DE PROGRAMA APLICATIVO - CORRETA A ELEIÇÃO. A Coobrigada, empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal utilizado pela Autuada, responde solidariamente com esta, pela obrigação tributária, quando contribui ou proporciona instrumentos e mecanismos para o uso irregular do ECF, nos termos do art. 21, inciso XIII da Lei nº 6.763/75. Entretanto, exclui-se a Coobrigada Bematech S/A do polo passivo da obrigação tributária, em relação às entradas desacobertadas, uma vez que não restou configurado nos autos sua efetiva contribuição nessa operação.

MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS - DOCUMENTO EXTRAFISCAL. Constatado, mediante confronto de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento com os documentos fiscais da Autuada, entradas e

saídas de mercadorias, sujeitas à tributação normal, à substituição tributária e isentas, desacobertadas de documentação fiscal. **Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, adequada ao § 2º deste artigo, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo que, nas ocorrências de entradas desacobertadas de mercadorias, sujeitas à tributação normal e isentas, e saídas desacobertadas de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, houve exigência somente da retrocitada multa isolada.**

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de janeiro a junho de 2007, de entradas e saídas de mercadorias, sujeitas à tributação normal, à substituição tributária e isentas, desacobertadas de documento fiscal, apuradas mediante confronto de documentos extrafiscais, apreendidos no estabelecimento autuado, conforme Auto de Apreensão e Depósito (AAD) nº 00086, em decorrência da utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF), para uso em Emissor de Cupom Fiscal (ECF) em desacordo com a legislação tributária.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, adequada ao § 2º deste artigo, ambos da Lei nº 6.763/75.

No tocante às entradas desacobertadas, para as mercadorias sujeitas à tributação normal e isentas e, relativamente às saídas, caso em que há somente mercadorias sujeitas à substituição tributária, está sendo exigido apenas a retrocitada Multa Isolada.

Em resposta ao Ofício GAB/DF/Juiz de Fora nº 279/12, o Sr. Geovane Caixeta da Silva, por procuradores regularmente constituídos, informa à Autoridade Fazendária, que não mais possui vínculo com a empresa C&S Sistema Ltda e que esta foi incorporada pela Bematech S.A, (fls. 131/132).

Inconformada, a Coobrigada, Bematech S.A, apresenta, tempestivamente e por procuradoras regularmente constituídas, Impugnação às fls. 135/153, acompanhada dos documentos de fls. 154/194, com argumentos infra elencados:

- argui a decadência das parcelas anteriores a 05/07/07, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o termo inicial para contagem do prazo decadencial, quando não há fraude ou simulação, tendo havido recolhimento, ainda que parcial, do imposto devido;

- sustenta que o lançamento em exame deve ser julgado improcedente no que tange a parte que atinge a Bematech S/A, haja vista que não contribuiu para o uso indevido dos programas de aplicativos fiscais para a utilização de Emissor de Cupom Fiscal- ECF pela Autuada;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça - STJ e do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG, para corroborar seu entendimento;

- destaca a impossibilidade de defesa quanto ao mérito do lançamento uma vez que o seu único vínculo com a situação está no fato de ter sido a fornecedora do programa aplicativo fiscal para uso em ECFs empregados pela Autuada, inexistindo portanto, qualquer relação com as exigências do Auto de Infração em exame;

- assevera que o propósito funcional da Bematech S/A é viabilizar o trabalho fiscal e impedir que os usuários de seus programas aplicativos destinados ao uso com ECFs, pratiquem atividade lesiva aos interesses da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG);

- argumenta que a principal ferramenta utilizada pela Fiscalização foi o próprio *software*, que forneceu as informações sobre as irregularidades supostamente praticadas pela Autuada e que, portanto, não se pode imputar-lhe responsabilidade uma vez que a apuração das obrigações tributárias só foi possível graças às informações disponibilizadas pelo programa aplicativo fiscal Pharmacy Pro;

- sustenta que a sua inclusão como Coobrigada, nos termos do art. 21, inciso XIII da Lei nº 6.763/75, está equivocada, pois ainda que a versão do aplicativo fiscal fornecido pela Impugnante à Autuada não configurasse, à época dos fatos geradores, um instrumento hábil para impedir qualquer mau uso, visando à prática de sonegação fiscal, por parte de seus usuários, não se pode concluir que a Impugnante contribuiu para o uso indevido desse programa;

- cita e transcreve, decisão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG, Acórdão nº 18.570/09/2ª, no que diz respeito à exclusão de responsabilidade solidária, por não ter sido demonstrado que o suposto coobrigado teria concorrido para a prática do ilícito imputado ao contribuinte;

- ressalta, ainda, que inexistente nos autos prova ou indício de que a Bematech S/A tenha efetivamente dado instruções para a utilização incorreta ou infracional do referido programa;

- alega que a questão da responsabilidade tributária, nesse ponto, confunde-se com a Defesa apresentada nos autos do PTA nº 01.000164056.31, no qual o Fisco mineiro exigia multa isolada da Bematech S/A em função do fornecimento de programas aplicativos fiscais para uso em ECFs que, supostamente, permitem a sonegação fiscal por parte de seus usuários/contribuintes. Afirma ainda que a quitação desta dívida deu-se apenas em função da redução do crédito tributário proporcionada pela anistia instituída pelo estado de Minas Gerais, não implicando em qualquer confissão de eventual ilícito a ela imputado;

- aduz que todos os recursos disponíveis nos *softwares* fornecidos pela Impugnante com os supostos vícios apontados são públicos e legítimos e que qualquer ilicitude realizada por parte da Autuada decorreu exclusivamente do uso irregular do programa, cuja prática a Bematech S/A jamais contribuiu, mas denunciou e orientou em sentido contrário;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- reitera que em relação ao emprego dos módulos referentes à pré-venda para fins de realização de operações sem emissão de documentos fiscais, a Impugnante sempre esclareceu, conforme manual de uso do programa aplicativo fiscal, quanto à necessidade do fechamento da operação mediante emissão do documento fiscal;

- sustenta que com ou sem o uso do recurso da pré-venda, independentemente do modo como o usuário do programa (o Contribuinte) o opere, sempre, em qualquer hipótese, será o próprio *software* que impedirá o acobertamento de atos ilegais por parte do usuário contribuinte;

- enfatiza que se o usuário tiver a intenção de fazer mau uso dos *softwares*, tudo que conseguirá será deixar provas irrefutáveis de descumprimento das obrigações fiscais, graças ao banco de dados único, acessado por todos os módulos do programa;

- alega ser incontroverso que os programas Pharmacy, fornecidos pela Impugnante, deixarão registrados em seu relatório sequencial das operações realizadas pelo contribuinte, a informação de todas as pré-vendas em “aberto”, ou seja, sem a emissão de documento fiscal;

- assevera ser incompreensível a alegação de que a Impugnante teria contribuído para a prática de operações desacobertadas de documentos fiscais.

- reafirma que a Impugnante é empresa de boa-fé e que tem por principal valor institucional a integridade e reitera que seus *softwares* nunca foram destinados a possibilitar a prática de ilícitos pelos seus usuários.

Ao final, requer seja julgado improcedente o lançamento, com a extinção do crédito tributário nele consubstanciado no que tange à coobrigada Bematech S/A, com o arquivamento do processo fiscal instaurado.

A Impugnante adita a Impugnação às fls. 199/201 e promove a juntada dos documentos de fls. 202/213, alegando em síntese:

- solicita averiguação se os valores referentes ao ICMS/ST, exigidos nos presentes autos, foram abrangidos pela Denúncia Espontânea da Distribuidora de Medicamentos Santa Cruz, formalizada no PTA nº 05.000218066-41. Em caso positivo, requer a reformulação do crédito tributário para exclusão de tais valores;

A Administração Fazendária, mediante Ofício nº 610/2012 (fls. 215), comunica à Impugnante a negativa de seguimento da impugnação, nos termos do art. 204 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em virtude de pedido de parcelamento efetuado pela Autuada.

A Autuada é declarada desistente do parcelamento (fls. 219), sendo reaberto o recurso impugnatório apresentado pela Coobrigada, Bematech S.A, (fls. 221).

A Fiscalização, em Manifestação Fiscal às fls. 224/238, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 07/06/17, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em prejudicial de mérito, à unanimidade, em não considerar decaído o direito da Fazenda Pública de formalizar o Crédito Tributário. No tocante ao mérito, a

unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 21/06/17, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Marco Túlio da Silva e Maria Vanessa Soares Nunes, que julgavam procedente o lançamento, levando-se em conta as parcelas quitadas conforme do DCMM de fls. 222. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram, em parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão com pequenas alterações e adaptações de estilo.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no período de janeiro a junho de 2007, de entradas e saídas de mercadorias, sujeitas à tributação normal, à substituição tributária e isentas, desacobertas de documento fiscal, apuradas mediante confronto de documentos extrafiscais, apreendidos no estabelecimento autuado, conforme Auto de Apreensão e Depósito (AAD) nº 00086, em decorrência da utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF), para uso em Emissor de Cupom Fiscal (ECF) em desacordo com a legislação tributária.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, adequada ao § 2º deste artigo, ambos da Lei nº 6.763/75.

No tocante às entradas desacobertas, para as mercadorias sujeitas à tributação normal e isentas e, relativamente às saídas, caso em que há somente mercadorias sujeitas à substituição tributária, está sendo exigido apenas a retrocitada Multa Isolada.

Ressalta-se de início, que não há no crédito tributário em exame, valores a serem excluídos em função de possível quitação em Denúncia Espontânea formalizada pela Distribuidora de Medicamentos Santa Cruz, no PTA nº 05.000.218.066-41, haja vista que nos presentes autos, a Autuada, Top Pharma Drugstore Comercial Ltda – ME, é pessoa jurídica diversa da retrocitada denunciante.

A Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito da Fiscalização de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 05/07/07, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, a saber:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (Grifou-se).

Todavia, conforme denota-se do próprio dispositivo, há uma ressalva para sua aplicação, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em exame, a autuação trata de entrada e saída desacobertada de documento fiscal, com a utilização de software que permitia realizar a venda dos produtos sem a emissão do respectivo documento, e tal situação enquadra-se na ressalva constante do § 4º do art. 150 do CTN.

Por oportuno, é importante destacar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ pacificou a matéria, conforme jurisprudência infra transcrita, veja-se:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO. PREMISSA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. BOLSAS DE ESTUDO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. RECONHECIMENTO DA NATUREZA REMUNERATÓRIA. ANÁLISE DOCUMENTAL. ACORDO COLETIVO. SÚMULA 7/STJ. 1. O TRIBUNAL A QUO REFORMOU SENTENÇA DE PARCIAL PROCEDÊNCIA DO MANDADO DE SEGURANÇA PARA AFASTAR, EM PARTE, A DECADÊNCIA E RECONHECER A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE BOLSAS DE ESTUDOS CONCEDIDAS AOS FILHOS DOS EMPREGADOS DOS RECORRENTES.

2. NO TOCANTE AO TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL, O TRIBUNAL REGIONAL APLICOU A REGRA DO ART. 173, § 1º, DO CTN, POR CONSTATAR QUE A FAZENDA PÚBLICA APUROU "NÃO TER HAVIDO PAGAMENTO" (FL. 2.203).

3. O ACÓRDÃO RECORRIDO ENCONTRA-SE EM HARMONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ SEGUNDO A QUAL, NOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, "O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO

PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO" (RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/9/2009).

4. CONSIDERADO O TEOR DO ACÓRDÃO RECORRIDO, DEPENDE DE REVOLVIMENTO FÁTICO-PROBATÓRIO O ACOLHIMENTO DA ALEGAÇÃO RECURSAL DE QUE SE ESTÁ "DIANTE DE HIPÓTESE EM QUE HOUVE O PAGAMENTO DA PARCELA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EFETIVAMENTE DEVIDA (...)", DE MODO QUE O RECURSO ESBARRA, NESSE PONTO, NO ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

5. O TEMA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NÃO FOI ENFRENTADO NO ACÓRDÃO RECORRIDO, MOTIVO PELO QUAL DELE NÃO SE PODE CONHECER, POR AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO (SÚMULA 282/STF).

6. EM QUE PESE O RECURSO ESPECIAL TER DISCORRIDO SOBRE AUXÍLIO-EDUCAÇÃO AOS EMPREGADOS, O ACÓRDÃO RECORRIDO DEIXA CLARO QUE OS "DOCUMENTOS JUNTADOS MOSTRAM QUE O INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL COBRA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE VALORES DE 'BOLSAS DE ESTUDO' CONCEDIDAS AOS FILHOS DOS EMPREGADOS DA IMPETRANTE E SEGURADOS DA PREVIDÊNCIA" E QUE "NÃO SE TRATA DE 'AUXÍLIO ESCOLAR' AO PRÓPRIO EMPREGADO E SIM DA CONCESSÃO DE SERVIÇOS DE ESCOLARIDADE AOS FILHOS DOS EMPREGADOS, TAREFA DA QUAL OS PAIS FORAM DESONERADOS JÁ QUE O ÔNUS FOI ASSUMIDO EM ACORDO COLETIVO DE TRABALHO PELO EMPREGADOR COMO FORMA INDIRETA DE RETRIBUIÇÃO AO TRABALHO PRESTADO (...)" (FLS. 2.205-2.206, DESTACOU-SE).

7. DIANTE DA CONSTATAÇÃO DE QUE AS "BOLSAS DE ESTUDO" FORAM PAGAS COMO FORMA INDIRETA DE RETRIBUIÇÃO DO TRABALHO PRESTADO, EM DECORRÊNCIA DE ACORDO COLETIVO DE TRABALHO, O RECONHECIMENTO DA NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA DA VERBA CONTROVERTIDA DEMANDA REEXAME DE PROVAS (SÚMULA 7), CONFORME RECONHECIDO EM CASO ANÁLOGO PELO STJ (AGRG NO RESP 1.415.775/RJ, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA

TURMA, DJE 9/3/2015).

8. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, NÃO PROVIDO. (RESP 1646443 / SP, DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE, DJE 16/06/2017).

Nesse diapasão, no caso em exame, a regra aplicável à decadência está prevista no art. 173, inciso I do CTN, que prescreve que o marco inicial do prazo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decadencial começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Cumprido registrar, que o prazo para constituir os créditos tributários relativos aos fatos geradores de 2007, iniciou-se em 01/01/08 e findou-se em 31/12/12.

Verifica-se que a Impugnante foi intimada do Auto de Infração em 05/07/12, conforme Aviso de Recebimento – AR acostado aos autos às fls. 118.

Portanto, restou configurado nos autos que o crédito tributário não se encontra fulminado pela decadência.

No que diz respeito a responsabilidade da Coobrigada Bematech S.A, pela análise do Relatório Técnico 013/08 – ERAD/DF/BH-1, colacionado aos autos às fls. 66/100, é indubitável que o *software* possibilita ao usuário parametrizar o sistema de forma a não imprimir cupom fiscal, conforme conclusões apresentadas às fls. 100 dos autos.

Esta parametrização foi identificada nos arquivos eletrônicos apreendidos no estabelecimento autuado (fls. 20) e está demonstrada no Relatório Técnico, às fls. 82/83 dos autos.

Assim, o usuário fez uso de uma configuração possibilitada pelo *software*, inclusive demonstrada no conteúdo do arquivo AJUDATRM.TXT, às fls. 18/19, gerado pela própria empresa desenvolvedora, não cabendo, portanto, as afirmações da Impugnante no sentido de demonstrar que não possui relação com o uso indevido do *software*.

Ressalte-se que pelos testes realizados pela ERAD/DF BH 1, retrocitados, a venda realizada no *software* Pharmacy Pro com a referida parametrização constante do arquivo de lote denominado “Vendas.bat”, (fls. 20), fica identificada, no banco de dados do sistema, com o campo número do documento fiscal zerado (“000”), o que significa dizer que o *software* está preparado para tal uso irregular, ou seja, ele permite que seja realizada uma venda de mercadoria sem a consequente emissão do cupom fiscal.

Importante salientar que os testes ainda demonstram que as vendas realizadas desta forma, sem emissão de cupom fiscal, refletem no estoque registrado no sistema, ocasionando a baixa das mercadorias vendidas de forma irregular, conforme pode ser analisado às fls. 83/97 dos autos, o que reforça o entendimento de que se trata, efetivamente, de vendas realizadas.

Diante disso, fica evidente a responsabilidade da Impugnante, pelo uso indevido do aplicativo fiscal em questão, desenvolvido e distribuído pela empresa por ela incorporada, que continha uma funcionalidade que permitia a realização de venda

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de mercadorias sem emissão de cupom fiscal, vedado pela legislação tributária, conforme art. 83, parágrafo único da Portaria 018/05. Confira-se:

Art. 83. A empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal, por meio de seu responsável técnico, deverá:

(...)

Parágrafo único. É vedado à empresa desenvolvedora de programa aplicativo fiscal, fornecer 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 em conformidade com o disposto na alínea "d" do inciso II do art. 80. (Grifou-se).

Os testes transcritos no Relatório Técnico, o conteúdo do banco de dados do aplicativo com registros de vendas sem cupom fiscal, o arquivo de lote "Vendas.bat" que executa o módulo de vendas contendo a configuração para não emissão de cupom fiscal e o arquivo "AJUDATRM.TXT" contendo orientações para parametrização do aplicativo, comprovam que este permitia a prática da irregularidade em exame e que a empresa desenvolvedora instruíra seus usuários sobre como configurar o sistema, provas que a Impugnante afirma não haver nos autos.

A alegação de que não se pode imputar responsabilidade à Impugnante, pois a apuração das obrigações tributárias só foi possível porque foi o próprio *software* quem forneceu as informações, tendo sido a principal ferramenta utilizada pela fiscalização, não tem sentido algum, pois, sendo o *software* o alvo do trabalho desenvolvido, é óbvio que as informações desejadas seriam procuradas em sua base de dados.

Ademais, configura-se desarrazoada a tese da Impugnante de contribuição para o trabalho fiscal e denúncia de uso indevido do *software* pela Autuada, em virtude das operações de vendas, sem emissão de cupom fiscal, ficarem registradas no banco de dados do aplicativo fiscal.

Tal conduta é prova da irregularidade cometida e não de contribuição do desenvolvedor do *software* ao trabalho fiscal.

Reitera-se ainda, que a Legislação Tributária, aplicável aos programas aplicativos fiscais para uso em ECF, veda este tipo de operação.

Portanto, não há equívoco algum na eleição da Impugnante, incorporadora da empresa que desenvolveu este *software*, como Coobrigada do crédito tributário oriundo da prática de irregularidades com o uso do aplicativo em questão.

Assim, inócua, fica a comparação com a situação descrita no Acórdão nº 18.570/09/2ª, deste E. Conselho, citado pela Impugnante, às fls. 144 dos autos.

Quanto ao PTA nº 01.000164056.31, lavrado em decorrência de desenvolvimento e fornecimento de programas de processamento de dados que

permitiam a diversos contribuintes, dentre eles a Autuada Top Pharma Drugstore Comercial Ltda – ME, possuírem informações contábeis diversas das que se encontravam legalmente obrigados a prestar à Fazenda Pública, o retrocitado Auto de Infração foi quitado pela Impugnante que afirma que só o fez, para aproveitar a redução do crédito tributário proporcionada pela anistia instituída pelo estado de Minas Gerais através do Decreto nº 45.358/10.

Cabe destacar, que se esta foi uma decisão baseada numa análise de custo x benefício, é irrelevante para o caso em exame. Importa esclarecer que o art. 8º do supracitado decreto disciplina que a formalização de pedido de ingresso no Programa de Anistia implica o reconhecimento dos créditos tributários nele incluídos, e o inciso I condiciona a aplicação do benefício à desistência de impugnações.

Necessário salientar, que não se coaduna o reconhecimento de um crédito tributário concomitante com o seu questionamento.

Portanto, razão não assiste à Impugnante ao afirmar, baseada somente no inciso I do art. 8º do Decreto nº 45.358/10, que a norma não exige a renúncia da discussão e somente a desistência da defesa, pois o *caput* do artigo regulamenta expressamente o reconhecimento da dívida.

Cumprir registrar que a tese da Impugnante para trazer aos autos a defesa do Auto de Infração nº 01.000.164.056-31, quitado por ela, não foi acolhida à época pelo CC/MG em decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.698/10/3ª.

Diante destes fatos, não contestados pela Impugnante restou comprovado nos autos a sua responsabilidade pelo recolhimento do tributo referente às saídas desacobertas de documento fiscal, conforme disposto no art. 21, inciso XIII da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

A Impugnante sustenta que não lhe poderia ser atribuída tal solidariedade, e tampouco responsabilidade pelo recolhimento da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Aduz que foi eleita para o polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, pela contribuição para o uso indevido do programa aplicativo, e as multas foram aplicadas em decorrência de descumprimento de obrigações acessórias, fato gerador que no seu entendimento não se relacionaria com o uso indevido do software.

Entretanto, razão não lhe assiste.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se, por oportuno, que a responsabilidade solidária prevista no artigo retrotranscrito decorre do cumprimento da obrigação tributária.

Nesse norte, aplica-se o previsto no art. 113 do CTN, que tipifica as obrigações tributárias. Examine-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(Grifou-se).

Necessário ainda salientar, que conforme Impugnação apresentada (fls. 141), a Coobrigada, Bematech S/A, adquiriu em 2006, por processo exaurido em incorporação empresarial, em 2008, a empresa C&S Sistemas Ltda e sujeita-se à solidariedade prevista no art. 21-A c/c art. 207, § 1º, item 1 ambos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

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

(Grifou-se).

(...)

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

§ 1º Respondem pela infração:

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

(...)

Quanto à argumentação de que a Fiscalização confundiu a realização da “pré-venda” ou “atendimento de balcão” como sendo um instrumento para a realização de “venda sem documentos fiscais”, é necessário esclarecer que pela verificação feita no Aplicativo Pharmacy Pro em uso pela Autuada, cujos dados embasaram a presente autuação, e pela análise do aplicativo realizada pela equipe do ERAD/DF BH 1, detalhada no Relatório Técnico nº 013/08, às fls. 66/100 dos autos, não foi identificada nenhuma funcionalidade ou opção de realização da chamada “pré-venda” ou “atendimento de balcão”.

Portanto, se a existência desta opção não se evidencia nas telas do aplicativo em questão, não há que se falar em confusão da Fiscalização no tocante à identificação das operações realizadas, com número do documento fiscal zerado, como desacobertas de documento fiscal.

Ademais, embora a Autuada alegue que sempre esclareceu aos usuários, no manual de uso do programa aplicativo, quanto à necessidade de fechamento da operação de pré-venda mediante a emissão do documento fiscal, essa funcionalidade não consta das telas do aplicativo e a Impugnante não trouxe aos autos provas de sua alegação.

Os argumentos retromencionados demonstram, ainda, a improcedência da alegação de que, pelo fato do *software* funcionar com uma base de dados única, impediria a realização de operações desacobertas de documentos fiscais, por deixar “rastros” desta ocorrência, sendo, portanto, uma característica de segurança.

Mais uma vez, a prova da irregularidade é tratada pela Impugnante como sendo uma maneira de “denunciar” o mau uso, numa clara inversão da situação fática.

Um *software* que esteja de acordo com a legislação tributária não deve ter funcionalidades que possibilitem a realização de alguma irregularidade fiscal.

Cumprе salientar, que estes “rastros” que ficaram na base de dados como uma característica de segurança, não se considera um auxílio para o trabalho da Fiscalização, pois constituem-se em prova material da irregularidade cometida.

Nesse norte, não foi necessário “hackear” o *software* em busca de fraudes, mas efetuar testes e simulações de vendas para confirmar que o aplicativo permitia a realização de venda sem emissão de cupom fiscal, como demonstrado no Relatório Técnico 013/08 de fls. 66/100, e para identificar estas vendas, foi suficiente à Fiscalização acessar o sistema e extrair uma relação de todas as vendas realizadas.

Diante das evidências retro, conclui-se que o aplicativo contribuiu para a prática da irregularidade, não tendo a Impugnante trazido aos autos nenhuma prova de que não o fez. Ao contrário, verifica-se que a todo momento, a Impugnante busca descaracterizar as provas das irregularidades em contribuição do aplicativo para o auxílio da Fiscalização.

Insiste a Impugnante que as vendas em aberto se tratavam de pré-venda, mas, como retrocitado, tal modalidade não foi identificada dentre as funcionalidades do aplicativo e a Autuada não trouxe elementos materiais para comprovação desta alegação.

Noutro turno, é importante destacar que conforme retromencionado, todas as provas constantes dos autos, atinentes à responsabilidade da Coobrigada Bematech S.A, comprovam que o seu *software* auxilia a venda desacoberta de documento fiscal, (fls. 16/32), o que não se configura em relação às entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal.

É imprescindível salientar que o ato de adquirir mercadorias para revenda constitui-se em ato prévio realizado pela Autuada, e nos autos, não foi possível

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comprovar a contribuição efetiva da Coobrigada Bematech S.A, conforme dispõe o inciso XIII do art. 21 da Lei Estadual nº 6.763/75.

Desta feita, não há como imputar à Coobrigada Bematech S.A a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos devidos na entrada das mercadorias desacobertas de documento fiscal, uma vez que não restou nos autos sua efetiva contribuição nesta operação.

Nesse norte, deve ser excluída do polo passivo da obrigação tributária, referente às entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

No tocante à solidariedade passiva, correta a inclusão da Coobrigada C&S Sistemas Ltda, incorporada pela Impugnante, em consonância ao disposto no arts. 129 e 132 do CTN, *in verbis*:

CTN:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

(...)

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Escorreita também a eleição para composição do polo passivo da obrigação tributária, dos Coobrigados João Wesley Lima Teodoro, Sarah Mendes Zacarias, e Abdala Zacarias, procuradores e sócio-administrador da Autuada, respectivamente, à época dos fatos geradores, em cumprimento ao disposto no art. 135, incisos II e III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, respectivamente. Veja-se:

CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (Grifou-se).

Lei nº 6.763/75:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(Grifou-se).

(...)

Por fim, no que diz respeito aos argumentos elencados às fls. 131/132 pelo Sr. Geovane Caixeta da Silva, pertencente ao quadro societário da empresa C&S Sistemas Ltda, ora incluída como Coobrigada, esclarece-se que à época da ocorrência dos fatos geradores, ele era um de seus sócios-administradores e, por este motivo, foi providenciada a sua devida cientificação a respeito dos fatos, atendendo ao disposto no *caput* do art. 93 do RPTA.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 07/06/17. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir o Coobrigado Bematech S.A., referente às entradas desacobertas. Vencidos, em parte, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator) e Maria Vanessa Soares Nunes, que julgavam procedente o lançamento, levando-se em conta as parcelas quitadas conforme DCMM de fls. 222. Designado relator o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 21 de junho de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente / Revisor

Marcelo Nogueira de Moraes
Relator designado

CS/P

21.486/17/2ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.486/17/2 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000174122-16	
Impugnação:	40.010132326-14 (Coob.)	
Impugnante:	Bematech S.A (Coob.) IE: 062193052.00-33	
Autuada:	Top Pharma Drugstore Comercial Ltda - ME IE: 367370632.00-97	
Coobrigados:	Abdala Zacarias CPF: 098.992.006-20 C & S Sistemas Ltda IE: 062775431.00-57 João Wesley Lima Teodoro CPF: 552.765.206-15 Sarah Mendes Zacarias CPF: 946.283.606-00	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

Voto proferido pelo Conselheiro Marco Túlio da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, no período de 02/01/07 a 30/06/07, em decorrência da utilização de Programa Aplicativo Fiscal (PAF), para uso em ECF, em desacordo com a legislação tributária, conforme descrito no item 5.1 do Auto de Infração, sujeitas à substituição tributária, sobre as quais exigiu-se Multa Isolada (calculada observando o disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 e o Parecer DOET/SUTRI 009/2006).

- entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 02/01/07 a 30/06/07, conforme descrito no item 5.2 do Auto de Infração.

Exige-se ICMS, ICMS/ST, multa isolada e multa de revalidação.

O voto vencedor, julgou parcialmente procedente o lançamento, para afastar a responsabilidade da Coobrigada Bematech S.A, referente às entradas desacobertas.

Aponta o voto vencedor que “o ato de adquirir mercadorias para revenda é ato prévio que a Autuada realiza, em que, nos autos, não fora possível comprovar a contribuição efetiva da Coobrigada Bematech” e que “não há como imputar a Coobrigada Bematech a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos devidos na entrada das mercadorias desacobertas de documento fiscal”.

Entretanto, entendo que a subsunção dos fatos à norma conduz à procedência integral do lançamento, sem a modulação de responsabilidade apontada no voto condutor, conforme passo a expor.

Destaca-se que a responsabilidade solidária não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, é forma de responsabilização daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

O instituto da solidariedade está disposto nos arts. 264 e seguintes do Código Civil, o qual dispõe que “Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.

O fracionamento do objeto da obrigação é, pois, inconciliável com o instituto da solidariedade. Esclarecedoras as palavras do jurista Caio Mário da Silva Pereira a respeito da solidariedade:

“Originária da lei ou da convenção, para nós a solidariedade tem uma só natureza: uma obrigação com unidade objetiva (*una eadem queres*), e, pois, não pode haver solução sem integridade de prestação, já que não pode o credor ser compelido a cindir a res debita, nem pode o devedor fracioná-la. Em qualquer caso, se há mais de um devedor com a obrigação de pagar a coisa devida por inteiro (*totum et totaliter*), ou se há vários credores com a faculdade de demandar a qualquer deles a prestação inteira e sem partilha, existe solidariedade, sem qualificações distintivas: o credor o é *in solidum*; o devedor também o é *in solidum*. (...)”.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Ed. Forense: Rio de Janeiro, v. 2, 1986, p. 6.

A solidariedade tributária está prevista nos arts. 124 e 125 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo que no art. 124 são fixados os requisitos para a sua configuração e no art. 125 são explicitados efeitos da solidariedade. Já a responsabilidade de terceiros consta dos arts. 134 e 135 do CTN.

No art. 124 do CTN, são fixados os requisitos para a configuração da solidariedade tributária, como se pode conferir pelo texto da lei:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Já a responsabilidade de terceiros, está prevista nos arts. 134 e 135 do CTN.

Veja-se:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A conclusão dos testes realizados pela ERAD/DF BH 1 (fls. 100) aponta que o sistema está distribuído em módulos.

O sistema em análise envolve aplicativos (fiscal e gerencial) que compõem o software Pharmacy Pro 6.30.01 – R010, que conforme consta à fl. 71 (figura 4), possui funcionalidade gerencial com módulo específico para controle de entradas e de vendas, dentre outros.

A figura 19, que consta à fl. 82, mostra o módulo de estoque real (se existe o estoque real existe o estoque que não é real) e a figura 20, que consta à fl. 83, mostra o módulo de “Compra Emergência”.

Os testes realizados pela ERAD/DF BH 1 também demonstram e comprovam o vínculo do aplicativo e, conseqüentemente, da desenvolvedora com as irregularidades apontadas.

Ressalta-se que os testes ainda demonstram que as vendas realizadas sem emissão de cupom fiscal refletem no estoque registrado no sistema, ocasionando a baixa das mercadorias vendidas de forma irregular, conforme pode ser analisado às fls. 90 a 97 dos autos, o que reforça a gestão integral (entradas e saídas) do estoque por meio do aplicativo desenvolvido.

Os testes transcritos no Relatório Técnico, o conteúdo do banco de dados do aplicativo e o arquivo “AJUDATRM.TXT” contendo orientações para parametrização do aplicativo, nada mais são do que provas de que este permite a prática das irregularidades constantes do lançamento, e a empresa desenvolvedora instruiu seus usuários sobre como configurar o sistema que permitia a fraude. Essas provas demonstram a participação da Impugnante no ilícito tributário.

Aqui importa analisar a responsabilidade à luz dos fatos concretos de o aplicativo disponibilizar funções, comandos ou outros artifícios facilitadores da fraude, conforme se extrai da legislação de regência:

CTN - Lei nº 5.172/66

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

(...)

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 6.763/75

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao resultado, é incontroverso que o aplicativo favorece às operações de entrada e saída de mercadoria sem emissão de cupom fiscal, conforme demonstrado e comprovado nos autos (Anexo 7 – Relatório Técnico nº 013/08 – ERAD/DF BH 1, fls. 66/100).

Inegável, pois, que existe nexos de causalidade entre a fraude e as diversas fragilidades/módulos disponíveis no aplicativo. Afinal, podem ser utilizadas isolada ou concomitantemente, controlando entradas, saídas, estoque e efetuando vendas com e sem a emissão de cupom fiscal, que serão ou não devidamente registradas para informação à Fazenda Pública.

Claro que o ato de adquirir mercadorias para revenda é ato da Autuada, assim como o ato de vender mercadorias, o que, em nenhum dos dois casos afasta responsabilidade da Coobrigada Bematech, conforme anteriormente demonstrado.

Assim, não há como afastar ou modular a responsabilidade da Coobrigada Bematech.

Dessa forma, julgo procedente o lançamento, levando-se em conta as parcelas quitadas conforme DCMM de fls. 222.

Sala das Sessões, 21 de junho de 2017.

Marco Túlio da Silva
Conselheiro