

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

Acórdão: 4.530/16/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000187964-17  
Recurso de Revisão: 40.060136643-06 (Coob.)  
Recorrente: PGM Sistemas Ltda (Coob.)  
CNPJ: 04.907793/0001-88  
Autuada: F P S Distribuidora Ltda - EPP  
IE: 702212828.00-96  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Rosiris Paula Cerizze Vogas/Outro(s), Róbison Divino  
Alves/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

***EMENTA***

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – CORRETA A ELEIÇÃO.** Legítima a manutenção da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária, com fulcro no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75. Mantida decisão anterior.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL.** Constatado, mediante análise das informações constantes de documentos extrafiscais e arquivos eletrônicos, devidamente apreendidos no estabelecimento comercial da empresa autuada, que esta promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. 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. Para as saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária exigiu-se apenas a citada penalidade isolada. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I do RICMS/02. Razões de defesa incapazes de elidir o feito fiscal. Mantida decisão anterior.

Recurso de Revisão conhecido por maioria de votos e não provido pelo voto de qualidade.

***RELATÓRIO***

**Da Decisão Recorrida**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias (produtos eletrônicos) desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2008 a 2010, apuradas com base em documentos extrafiscais e dados digitais apreendidos no estabelecimento da Autuada em 18/06/12.

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

Para as saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, exigiu-se apenas a citada penalidade isolada.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.464/14/2ª, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 184/191.

Inconformada, a Coobrigada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 601/660, juntando documentos, inclusive laudo pericial, às fls. 661/758.

Afirma que a decisão recorrida se revela divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 20.247/13/2ª e 20.441/12/3ª.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 759/766, opina, em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão interposto e, no mérito, pelo seu não provimento.

#### **Da Instrução Processual**

A Câmara Especial do CC/MG, em sessão realizada em 17/10/14, conheceu do Recurso de Revisão e decidiu abrir vista à Fiscalização do Laudo Pericial juntado pela Recorrente às fls. 728/757.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 772/776, mantendo seu entendimento quanto à manutenção da Recorrente no polo passivo da obrigação tributária.

Regularmente intimados, os Sujeitos Passivos não se manifestam.

A Assessoria do CC/MG, em novo parecer de fls. 782/794, opina, no mérito, pelo não provimento do Recurso de Revisão interposto.

Em nova sessão de julgamento na data de 06/02/15, a Câmara Especial do CC/MG indefere o pedido de perícia formulado pela Coobrigada/Recorrente e determina o retorno dos autos à Fiscalização para que seja juntado o resultado da perícia determinada no PTA 01.000191091-71 (Plastilar Utensílios e Equipamentos Ltda - EPP).

Nesse sentido, foram juntados aos autos os seguintes documentos:

- cópia do laudo pericial relativo ao PTA nº 01.000191091-71, de Plastilar Utensílios e Equipamentos Ltda, fls. 798/820;

- cópia do parecer do assistente técnico da Coobrigada e Recorrente PGM Sistemas Ltda, fls. 821/851;

- cópia de laudo pericial L011-2014/1 apresentado pelo Sujeito Passivo PGM Sistemas Ltda, fls. 852/881;

- cópia de laudo pericial L012-2015/2 apresentado pelo Sujeito Passivo PGM Sistemas Ltda, fls. 882/888.

Regularmente intimada da juntada dos documentos, a Coobrigada e Recorrente PGM Sistemas EIRELI – ME se manifesta às fls. 895/896, juntando cópia de sua manifestação no PTA nº 01.000191091-71, conforme fls. 898/942.

A Fiscalização, por sua vez, se manifesta às fls. 945/947.

A Assessoria do CC/MG, novamente se pronuncia por meio do parecer de fls. 953/958, opinando pelo não provimento do Recurso de Revisão interposto.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar de Admissibilidade do Recurso**

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capitulada no art. 163, II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que se trata de PTA do rito ordinário.

Quanto ao atendimento da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial, cabe observar que ela ficou também superada quando a Câmara Especial do CC/MG, na sessão realizada em 17/10/14 (fls. 768), decidiu conhecer do Recurso de Revisão.

Na mesma data, abriu-se vista à Fiscalização de laudo pericial juntado pela Recorrente, e, em outra oportunidade, na sessão do dia 06/02/15 (fls. 796), indeferiu o pedido de perícia formulado pela Coobrigada/Recorrente e determinou o retorno dos autos à Fiscalização para que fosse juntado o resultado da perícia determinada no PTA 01.000191091-71.

Assim, os pressupostos para admissibilidade do Recurso de Revisão foram superados, primeiro pelo rito e segundo pelas decisões da Câmara especial.

### **Do Mérito**

Inicialmente, esclarece-se que o Recurso de Revisão ora sob análise tem como objetivo precípuo a exclusão da Recorrente PGM Sistemas Ltda do polo passivo da obrigação tributária, muito embora ela faça abordagens marginais relativas à nulidade do acórdão recorrido, decadência do crédito tributário e redução das penalidades a patamares mais brandos e razoáveis.

No caso da nulidade do acórdão recorrido, a tese da Recorrente é a de que ocorreu cerceamento ao seu direito de defesa, porque não houve a devida fundamentação para o indeferimento do pedido de prova pericial elaborado na fase impugnatória e a decisão ser contrária as provas dos autos.

No entanto, extrai-se da análise do acórdão recorrido que essas duas questões suscitadas pela Recorrente foram exaustivamente enfrentadas na decisão, conforme pode-se ver na fundamentação de fls. 574/581, não se justificando qualquer argumento de cerceamento de defesa.

Ademais, é de se ressaltar que atenta à busca da verdade material e sensível à reclamação da Recorrente, a Câmara Especial, em duas oportunidades retornou os autos à origem para que a Fiscalização se manifestasse sobre laudo pericial juntado

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela ora Recorrente e, em outra, para que fosse juntado a cópia de um laudo pericial realizado em outro PTA de idêntica situação tratada neste.

Dessa forma, rejeita-se a arguição de nulidade, mantendo-se a decisão recorrida.

No tocante à arguição de decadência do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2008, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), tem-se que tal dispositivo estipula o decurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador para homologação do lançamento nas hipóteses em que o contribuinte apura e efetua o recolhimento do imposto sem o prévio exame da Fazenda Pública. Examine-se:

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.

(...)

§ 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).

Observa-se que a previsão constante do § 4º do art. 150 do CTN exclui a aplicação do dispositivo para as situações em que haja ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nesse sentido, como no caso em análise, a irregularidade decorre de saídas de mercadorias apuradas a partir de documentos extrafiscais e dados digitais apreendidos no estabelecimento autuado, está presente a ocorrência de dolo, o que afasta a aplicação da regra contida no § 4º, art. 150 do CTN.

Ademais, no presente caso, não houve pagamento de imposto, tendo em vista a ocorrência de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, com o que não há que se falar em homologação de lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido.

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, o qual determina que o prazo de cinco anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/09, findando-se em 31/12/13.

Considerando-se que a ora Recorrente foi intimada do Auto de Infração em 19/10/13, verifica-se que não houve a perda do direito da Fiscalização de promover o lançamento relativo ao exercício de 2008.

Quanto às reclamações relativas às multas impostas no Auto de Infração e de que seus valores têm efeito confiscatório, cabe observar que a aplicação das penalidades está efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos dos arts. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 e 110, inciso I do RPTA, *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Por fim, segundo a Recorrente, ela deve ser excluída do polo passivo da obrigação tributária em razão de ausência de previsão na legislação para responsabilização tributária da empresa desenvolvedora de software de gestão e por não haver comprovação denexo causal e da culpa do responsável pelo ilícito.

Relembrando que a Coobrigada, ora Recorrente, foi incluída no polo passivo da obrigação tributária com fulcro no inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75, tendo em vista conclusão exarada nos Relatórios Técnicos nºs 001/13 e 002/13 (fls. 192/236), emitidos pela Estação Regional de Auditoria Digital – ERAD da Superintendência da Receita Estadual, que avaliou o sistema de gestão “Sistema Gil” e o aplicativo fiscal PAF/ECF “Gilpdv”, programas desenvolvidos pela Recorrente e fornecidos à Autuada (FPS Distribuidora Ltda), onde restou constatado que a Coobrigada/Recorrente concorreu para o não recolhimento do imposto apurado na autuação.

Nesse caso, verifica-se que, além da farta documentação trazida aos autos pela Fiscalização para subsidiar a responsabilidade da Recorrente no ilícito tributário perpetrado pelo Sujeito Passivo Autuado, com a utilização dos recursos existentes no software de gestão “Sistema Gil” desenvolvido por ela, o relatório com o resultado da perícia relativa ao PTA nº 01.000191091-71 (fls. 798/820) ratifica todas as informações e conclusões presentes nos autos quanto à responsabilidade tributária solidária da Recorrente PGM Sistemas no lançamento.

Nesse sentido, destaca-se as conclusões expostas pelo Perito no relatório do laudo pericial (fls. 818/820):

*“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.*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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. 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).

Dessa forma, diante da constatação pelo Núcleo de Auditoria Digital da Superintendência da Receita Estadual de Uberlândia, exarada nos Relatórios Técnicos - 001/13 e 002/13 (fls. 192/236), e confirmada na perícia técnica desenvolvida por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Perito, conforme laudo pericial de fls. 798/820, de que o aplicativo software denominado “Sitema Gil”, desenvolvido e comercializado pela Coobrigada/Recorrente, possibilitou a ocorrência do ilícito tributário, mantém-se a responsabilidade solidária da Recorrente PGM Sistemas Ltda no polo passivo da obrigação tributária, com fulcro na previsão constante dos incisos XII e XVI do art. 21 da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso de Revisão. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), Carlos Alberto Moreira Alves e Sauro Henrique de Almeida, que lhe davam provimento nos termos do voto vencido. Designado relator o Conselheiro José Luiz Drumond (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Rosiris Paula Cerizze Vogas e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 19 de fevereiro de 2016.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**José Luiz Drumond  
Relator designado**

P