

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

Acórdão: 18.172/07/1<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010118350-95 (Aut.), 40.010118477-01(Coob.)  
Impugnante: Supermercado Veneza Ltda (Aut.), Celtaw@are Sistemas, Tecnologia e Serviços Ltda (Coob.)  
Proc. S. Passivo: Luis Carlos Vinhal/Outro(s) (Aut.), Rogério Levorin Neto/Outro(s) (Coob.)  
PTA/AI: 01.000152847-92  
Inscr. Estadual: 701.932068.00-28(Aut.)  
CNPJ: 05865503/0001-43(Coob.)  
Origem: DF/ Uberaba

***EMENTA***

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ECF – UTILIZAÇÃO IRREGULAR.** Constatado a utilização irregular Software ou dispositivo em ECF visto que permitiu a redução e/ou a omissão de valores totais diários constantes nos documentos Redução “Z”. Exigência de Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso XXIII, da Lei 6763/75. Exigência fiscal mantida.

**EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL – UTILIZAÇÃO IRREGULAR DE PROGRAMA APLICATIVO FISCAL - SAÍDA DESACOBERTADA.** Constatado utilização irregular de programa aplicativo fiscal, o qual possibilitou a alteração de valores relativos às saídas. Infração apurada por meio do confronto entre os valores das saídas registradas nos arquivos eletrônicos copiados do microcomputador utilizado no estabelecimento da Autuada, com os valores escriturados no livro Registro de Saídas. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas nos artigos 54, inciso XXVII e 55, inciso II, da Lei 6763/75. Exigências fiscais mantidas.

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/ESCRITURAÇÃO INCORRETA - REDUÇÃO “Z” - FALTA DE REGISTRO.** Constatada a falta de registro no livro Registro de Saídas de documentos fiscais, Redução “Z”. Exigência de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso I, da Lei 6763/75. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - COOBRIGADA – SOLIDARIEDADE.** A Coobrigada, empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal usado pela Autuada, responde solidariamente com esta, pela obrigação tributária, quando contribui ou proporciona instrumentos e mecanismos para uso irregular do ECF, nos termos do artigo 21, inciso XIII, da Lei 6763/75. A responsabilidade, porém, deve se restringir às exigências dos itens “1” e “2” do Auto de Infração, já que o item “3” não está associado à utilização de aplicativo alternativo fornecido pela Coobrigada.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor, bem como falta de recolhimento de ICMS, no período de janeiro a setembro de 2005, em decorrência da prática das seguintes irregularidades:

1) utilização de software ou dispositivo em equipamento emissor de cupom fiscal-ECF que possibilitou o uso irregular dos equipamentos, visto que permitiu a redução e/ou a omissão de valores totais diários constantes nos documentos Redução Z. Exige-se Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso XXIII, da Lei 6763/75;

2) utilização de Programa Aplicativo Fiscal para uso em equipamento emissor de cupom fiscal-ECF, desenvolvido em desacordo com a legislação tributária uma vez que possibilitou a alteração de valores relativos às saídas, caracterizando saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, apuradas por meio do confronto entre os valores das saídas registradas nos arquivos eletrônicos copiados do microcomputador utilizado no estabelecimento da Autuada, com os valores escriturados no livro Registro de Saídas. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II e artigo 54, inciso XXVII, ambos da Lei 6763/75;

3) falta de registro do documento fiscal, Redução "Z", no livro Registro de Saídas. Exige-se, ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso I, da Lei 6763/75.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente, por seus representantes legais, Impugnações às fls. 156 a 176 e 605 a 620, respectivamente, contra as quais o Fisco se manifesta às fls. 627 a 642.

**DECISÃO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor, bem como a falta de recolhimento de ICMS, no período de janeiro a setembro de 2005, em decorrência da prática das seguintes irregularidades:

1) utilização de software ou dispositivo em ECF que possibilitou o uso irregular dos equipamentos, visto que permitiu a redução e ou a omissão de valores totais diários constantes nos documentos Redução Z (exige-se Multa Isolada prevista no art. 54, inc. XXIII, da Lei 6763/75);

2) utilização de Programa Aplicativo Fiscal para uso em equipamento emissor de cupom fiscal-ECF desenvolvido em desacordo com a legislação tributária uma vez que possibilitou a alteração de valores relativos às saídas, caracterizando saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, apuradas por meio do confronto entre os valores das saídas registradas nos arquivos eletrônicos copiados do microcomputador utilizado no estabelecimento da Autuada, com os valores

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

escriturados no livro Registro de Saídas (exige-se ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas previstas nos artigos 55, inc. II e 54, inc. XXVII, ambos da Lei 6763/75);

3) falta de registro do documento fiscal Redução Z no livro Registro de Saídas (exige-se, ICMS, multa de revalidação, Multa Isolada prevista no artigo 55, inc. I da Lei 6763/75).

Em sua manifestação, esclarece o Fisco que a ação fiscal que deu origem ao lançamento em exame foi deflagrada em 13.10.05, com a apreensão de documentos e arquivos eletrônicos, formalizada por meio da lavratura do Termo de Apreensão e Depósito nº 010234 (fl.07), oportunidade em que foram copiados em 01 CD-R os arquivos eletrônicos contidos no microcomputador utilizado no estabelecimento atuado, equipamento identificado pelo declarante como sendo o “servidor central”, conforme “DECLARAÇÃO” de fls. 08/09, e que o prosseguimento do trabalho fiscal foi precedido da lavratura do TIAF nº. 10.050001301.43 de 13.10.05, prorrogado em 15.02.06 (fls.02).

Quanto ao pedido de produção de prova pericial, requerido pela Coobrigada (fls.640/641), manifesta-se pelo indeferimento uma vez que, conforme demonstra os elementos constantes dos autos são suficientes para esclarecer a matéria em discussão e formar o convencimento da Câmara.

Além disso, o pedido de prova pericial suscitado pela Coobrigada não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial, vez que os quesitos propostos não interferem no julgamento da lide, nem o afasta da condição de responsável.

Da leitura da Impugnação apresentada pela Autuada, depreende-se que, além de se prender a matérias que não guardam qualquer pertinência com os fatos motivadores do lançamento, a contestação gira, basicamente, em torno de três questões: no fato da empresa se encontrar em processo de Recuperação Judicial, na informação de que o objetivo maior do recurso é anular todas as multas e obter o parcelamento do imposto, e na alegação de que não existiu saída de mercadorias a clientes desacobertadas de documento fiscal e se houve falta de recolhimento de ICMS foi por circunstâncias alheias à sua vontade. Diante disso é correto afirmar que, em relação ao trabalho ou qualquer procedimento fiscal, nenhum ponto foi objeto de controvérsia.

Antes de manifestar-se sobre o mérito, tendo em vista a especificidade da matéria e com o objetivo de facilitar a análise do trabalho fiscal, torna-se necessário fazer uma breve revisão em alguns conceitos pertinentes à mesma, bem como apresentar alguns esclarecimentos técnicos sobre os procedimentos fiscais adotados.

No tocante aos conceitos, como informa o Fisco em sua manifestação, para efeitos da legislação tributária considera-se:

**Programa Aplicativo Fiscal** – o programa desenvolvido para possibilitar o envio de comandos ao **software** básico do ECF, **sem capacidade de alterá-lo ou ignorá-lo**, podendo ser: a) comercializável, o programa, que identificado pelo Código de Autenticidade, possa ser utilizado por mais de uma empresa; (art.1º, inciso XI da Portaria nº. 18/2005). Importa acrescentar que o Programa Aplicativo Fiscal deverá

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atender aos requisitos estabelecidos nos incisos e parágrafos do art. 93, da Portaria nº. 018/2005.

**Empresa Interventora** - o estabelecimento credenciado pela Diretoria de Controle Administrativo Tributário da Superintendência de Arrecadação e Informação (DICAT/SAIF) para realizar intervenção técnica em ECF (art.1º, inciso IX da Portaria nº.018/2005).

**Empresa Desenvolvedora de Programa Aplicativo Fiscal** - a empresa que desenvolve Programa Aplicativo Fiscal para uso próprio ou de terceiros. (art.1º, inciso XV da Portaria nº.018/2005).

**ECF** – Emissor de Cupom Fiscal – é o equipamento de automação comercial com capacidade de emitir documentos fiscais e realizar controles de natureza fiscal referentes a operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços (art. 1º, Anexo VI - RICMS/02). Desta forma, além de ser um importante instrumento de gestão da empresa varejista, também é um instrumento de controle fiscal de interesse do fisco, sujeito, portanto, às regras estabelecidas na legislação do ICMS (Cartilha do ECF – SEF versão 1.0 – Abril/2006, pág.8/48).

**ECF-IF** – Emissor de Cupom Fiscal – Impressora Fiscal: ECF implementado na forma de impressora fiscal com finalidade específica e características especiais que funciona como periférico de um computador recebendo comandos de programa aplicativo externo (art. 1º, II Anexo VI - RICMS/02 e Cartilha do ECF – SEF versão 1.0 – Abril/2006, pág.8/48).

**Número Sequencial do ECF** - o número atribuído ao equipamento, pelo contribuinte usuário, de forma sequencial, vedada a utilização de número que já tenha sido atribuído a equipamento cujo uso fiscal tenha sido cessado (art.1º, inciso V da Portaria nº.018/2005). Na prática os usuários adotam a denominação “CAIXA” seguida do número sequencial.

**Redução Z** – ou **RZ** é o documento fiscal emitido no ECF quando do encerramento das atividades diárias do estabelecimento. Esse documento destina-se à escrituração no Mapa Resumo ECF (comércio varejista), ou diretamente no livro Registro de Saídas (Cartilha do ECF – SEF versão 1.0 – Abril/2006, pág. 21/48, e art. 130 da Portaria nº.018/2005).

**Número do Documento** – o número sequencial do Contador de Ordem de Operações (COO) impresso pelo ECF (art.1º, inciso VI da Portaria nº.018/05). Via de regra, o COO, número sequencial impresso nos cupons fiscais e nos documentos **Redução Z**, implementa (acrescenta um algarismo) a cada operação, de acordo com os comandos recebidos do programa aplicativo fiscal.

**Totalizador Geral – GT** – é o acumulador dos valores das vendas brutas realizadas por ECF.

Quanto aos esclarecimentos técnicos relacionados ao trabalho em exame, veja-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Arquivos apreendidos** – Conforme já esclarecido acima, o trabalho Fiscal tem como base os dados referentes às saídas de mercadorias copiados do microcomputador – servidor central – utilizado pela Autuada, regularmente apreendidos por meio do Termo de Apreensão e Depósito n.º. 010234 (fl.07), DECLARAÇÃO (fls.08/09). O banco de dados apreendido, denominado “VENEZA.RAR”, compreende os registros das saídas reais de mercadorias, mediante a utilização de ECF, contendo informações de quatro estabelecimentos, identificados no arquivo eletrônico por Loja 1, Loja 2, Loja 3 e Loja 4, que correspondem ao estabelecimento-matriz e às três filiais com as respectivas inscrições: 701.932068.0028, 701.932068.0281, 701.932068.0443 e 701.932068.0516.

**Arquivos de controles das saídas** – O programa aplicativo fiscal utilizado pela Autuada nos controles das saídas de mercadorias mediante uso de ECF, gera, simultaneamente, por dia e por caixa, cinco arquivos em dbf, que são visualizados por meio de Planilhas Excel, nomeados da seguinte forma, por exemplo: **P0030101.001**, observa-se que o nome dos arquivos são representados por letras e algarismos, sendo as letras C, H, P, R e T, as quais identificam a natureza da informação, seguidas por dez numerais que correspondem, pela ordem da esquerda para a direita: três numerais relativos à identificação da loja, neste caso 002, quatro numerais referente à data, dia e mês (0101), e os três últimos referente ao número seqüencial do ECF, caixa (001).

Cada um dos cinco arquivos (C, H, P, R e T) exerce funções distintas, quais sejam: os arquivos iniciados com as letras **C** e **H** contêm informações sobre formas de pagamentos, o arquivo P, sobre **produtos por item**, o **R** refere-se a resumo mensal de vendas e o **T** contêm informações sobre os totais, com estrutura idêntica ao livro Registro de Saídas. Importa observar que para cada equipamento – ECF – utilizado no estabelecimento é atribuído um número correspondente ao **número seqüencial** do caixa, 001 a 007, com exceção do caixa n.º 003 que foi baixado.

**Arquivo P – “Arq.P”** – O arquivo “P”, contendo informações originais, representa as saídas diárias dos caixas por item de produto e serviu de base para o trabalho fiscal por se tratar do controle de saídas reais de mercadorias, e por demonstrar correspondência, em linhas, entre as estruturas dos arquivos dbf, armazenando informações sobre as operações, semelhante à fita-detalhe, tais como, COO do início e do final das operações, COO de cada cupom fiscal, data, hora, o número da loja, número do caixa, código dos produtos, descrição, quantidade, código da situação tributária, entre outras, **retratando a situação no momento de geração dos arquivos .dbf.**

**Planilha 01 – Movimento de Saídas Diárias por ECF** – Contém informações trabalhadas. Demonstra a correspondência, em colunas totalizadoras, entre as estruturas dos arquivos **.dbf**, com a redução Z, visualizados por meio de planilha Excel, referente às seguintes informações: data, COO do início e do final das operações, número do caixa, valores correspondentes às vendas brutas e líquidas por situação tributária, cancelamentos, isenções, substituição tributária, alíquotas utilizadas, total das vendas brutas e das vendas líquidas, grande total, **retratando também a situação no momento de geração dos arquivos .dbf.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Planilha 01 demonstra ainda o confronto, em linhas, entre as informações contidas no **arquivo P** – linha “**Arq.P**”, (data, COO inicial e final, total de saídas, caixa, situação tributária, alíquotas, totais ), com os dados extraídos da redução Z, registrados no livro Registro de Saídas, linha “LRS”, por dia e por caixa.

A Planilha 01 visualizada em meio eletrônico compreende, além das informações acima, fórmulas de verificação da consistência do GT, fórmulas para cálculo do imposto de acordo com cada situação tributária, cálculo das multas observando inclusive os limites estabelecidos pela Lei 15.956/2005. Visualizada em meio físico apresenta apenas as colunas e linhas necessárias à análise do trabalho fiscal. Cópias anexadas às fls.52/120.

**Planilha 02 – Resumo Diário por ECF**, ou seja, por CAIXA – (Vendas líquidas, ICMS e Multas) – demonstra em colunas os totais diários das saídas (vendas líquidas) efetivas, registradas, RZ não registradas, desacobertadas, e ainda o ICMS devido, escriturado, diferença a recolher, bem como as penalidades, multas de revalidação e isoladas. Importa observar que a coluna “desacobertadas” corresponde à infração descrita no item 2 do Auto de Infração e a coluna RZ corresponde aos documentos Redução “Z” não registrados no LRS, irregularidade descrita no item 3 do Auto de Infração. Cópias anexadas às fls. 34/50.

**Planilha 03 – Resumo Mensal de Saídas, ICMS e Multas - Resumo Mensal** das saídas líquidas, efetivas, registradas, RZ não registradas, desacobertadas, e ainda o ICMS devido, o escriturado, e a diferença apurada, bem como as respectivas MR e MI compreendidas as penalidades isoladas descritas nos itens 1 a 3 do Auto de Infração (fls.32).

**Planilha 04 – Demonstrativo do Crédito Tributário Global** – Demonstra o total do crédito tributário, objeto do lançamento, sendo: o valor do ICMS a recolher, a multa de revalidação, as multas isoladas bem como as correspondentes notas explicativas relacionadas às penalidades (fls.30).

**Planilha 05 – Resumo Mensal de Alterações do Grande Total por ECF** – Demonstra as variações ocorridas no GT (Grande Total), apuradas por meio do confronto entre o GT registrado no LRS com o GT real constante no Arquivo P, apontando, mensalmente, em quais equipamentos, ECFs (caixa), houve alteração ou redução do acumulador de vendas (ver observação GT Reduzido fls.122).

Para facilitar a análise do trabalho, os arquivos originais, cujos dados serviram de base para o presente lançamento, qual seja o **arquivo P**, foram copiados em CD-R – e elaborado um demonstrativo contendo a descrição da localização, “caminho”, e a identificação dos arquivos, além das Planilhas 1, 2, 3, 4 e 5 (fls.21). CD-R anexado fls. 28 do PTA 01.000152858.61.

Feitos os esclarecimentos acima, passa-se a manifestar sobre o trabalho atendo-se a cada item do Auto de Infração.

**1 - Utilização de software ou dispositivo em ECF, que possibilitou o uso irregular dos equipamentos, visto que permitiu a redução e ou a omissão de valores totais diários constantes nos documentos Redução Z.**

Nos termos do art. 10, Anexo VI do RICMS/02, a utilização de ECF observará, além das disposições constantes no regulamento, as estabelecidas em Portaria da SRE. Nesse sentido foi editada a Portaria 3.492/02, cujas disposições foram mantidas pela Portaria 018/05 de 28 de Julho de 2005, em vigor atualmente.

Reportando-se à referida Portaria, verifica-se no Capítulo IV, que trata das disposições relativas às empresas credenciadas a intervir em ECF, que o art. 52, da Seção V, cuidou de definir os dispositivos de segurança da inviolabilidade do ECF. No mesmo sentido, o Capítulo VII, que trata das Disposições Relativas ao Contribuinte Usuário, dispõe nos artigos 135 e 136 incisos I e II, da Seção IV, que estabelece as regras gerais de uso de ECF, sobre as vedações impostas aos contribuintes usuários de ECF, obrigando-os a preservar a integridade do dispositivo de armazenamento dos dados sobre as operações de forma a não permitir qualquer alteração ou desvio (a omissão ou a redução) das informações de interesse do Fisco.

Atendo-se ao trabalho fiscal, constata-se o uso irregular de alguns equipamentos, certamente mediante a utilização de mecanismos fraudulentos, visto que permitiu a omissão ou redução dos valores totais diários, o que autoriza a concluir que os mesmos não atendem aos requisitos de segurança impostos pela legislação de regência.

Tal fato está perfeitamente comprovado nos autos da seguinte forma, a saber: primeiramente, mediante cálculos matemáticos, onde se constata a existência de diferenças apuradas por meio do confronto entre os valores das operações constantes no arquivo P (saídas reais), com os valores gravados no documento Redução Z, registrados no LRS. Nota-se que tais diferenças ocorrem tanto nos contadores de operações (COO) quanto nos valores das saídas (vendas brutas e líquidas).

Reportando-se à Planilha 01 (fls.52/120), tomando como exemplo as operações realizadas em 16.04.05 (fls.76/77) nos caixas 01, 02, 04, 05 e 06, na coluna COO inicial e final, verifica-se que o número correspondente ao contador de vendas do **Arq.P** (COO final) é maior que o contador registrado no LRS (COO final), evidenciando que, parte das operações foram alteradas ou desviadas da memória fiscal do equipamento. Quanto aos **valores** das saídas a situação é idêntica. Partindo do mesmo exemplo e reportando-se à Planilha 02 – Resumo Diário por ECF – (fls.34/50) se constata que em 16.04.05 (fls.39), nos caixas 01, 02, 04, 05 e 06, os valores das saídas registrados no **Arq.P**, na coluna saídas EFETIVAS é superior ao lançado na coluna saídas REGISTRADAS, diante disso, resta claro que a diferença apurada na coluna DESACOBERTADAS se refere às operações nas quais houve **redução** nos valores totais diários. Observa-se que, nesta data, ocorreram alterações em todos os caixas.

Nas operações relativas aos caixas 01 e 06 do dia 22.07.05 (fls.101), por exemplo, se verifica que no **Arq.P** o número do contador de vendas (COO) foi

implementado normalmente, porém, o mesmo não ocorreu com contadores gravados na Redução Z, levadas a registro no **LRS**, que permaneceram inalterados como se não tivesse havido movimento naquele dia. Quanto aos **valores** das saídas a situação é idêntica. Partindo do mesmo exemplo, reportando-se à Planilha 02 – Resumo Diário por ECF – (fls.34/50) constata-se que em 22.07.05, nos caixas 01 e 06, (fls.45) houve **omissão** dos valores das operações, evidenciando que naquela oportunidade, os dispositivos de segurança dos equipamentos foram totalmente ignorados, uma vez que permitiu que os dados sobre as saídas fossem alterados ou omitidos, “desviados” da Redução “Z”, não tendo sido, portanto, gravados na memória fiscal dos equipamentos.

No mesmo sentido, a Planilha 5 de fls.122 evidencia o uso irregular dos equipamentos apontando, mensalmente, em quais deles houve a redução ou a omissão dos valores totais, certamente por meio de mecanismos fraudulentos que possibilitaram o seu uso irregular, visto que permitiram a redução e ou a omissão de valores constantes nos documentos Redução “Z”.

Diante disso, a veracidade sobre a existência de mecanismos fraudulentos que possibilitaram a omissão e ou a adulteração dos valores totais diários e, por conseguinte o uso irregular dos equipamentos é incontestável prescindindo de qualquer exame pericial.

Importa ressaltar que do total de 06 (seis) equipamentos utilizados neste estabelecimento, no período fiscalizado, em 05 (cinco) deles foram apuradas diferenças entre os valores lançados no **arquivo P** com os registrados no LRS, ou seja, em apenas 01, o caixa 07, não foram constatados indícios de omissão ou redução de valores. Diante disso, correta se afigura a aplicação da penalidade prevista no inciso XXIII, art. 54 da Lei 6763/75, equivalente a 15.000 UFEMG, por equipamento (incidindo sobre 05), conforme demonstrado na Planilha 4 (fls.30).

**2 - Utilização de Programa Aplicativo Fiscal para uso em ECF, desenvolvido em desacordo com a legislação tributária, uma vez que possibilitou a alteração de valores relativos às saídas, caracterizando saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.**

Em princípio cumpre esclarecer que para apuração das operações da Autuada, o Fisco utilizou-se de procedimento tecnicamente idôneo previsto no inciso I, do art. 194 do RICMS/02.

Importa ressaltar que, conforme conceito firmado na legislação de regência, Programa Aplicativo Fiscal é o programa desenvolvido para possibilitar o envio de comandos ao **software** básico do ECF, **sem capacidade de alterá-lo ou ignorá-lo.**

Atendendo ao disposto no art. 16, do Anexo VI, do RICMS/02, o art. 115 da Portaria nº. 3.492/02, mantido pelo art. 93 da Portaria 018/05, que estabelece os requisitos do programa aplicativo fiscal, determina no § 1º, que o ECF deverá ser configurado pela empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal, em arquivo auxiliar, inacessível ao contribuinte usuário, contendo o número de fabricação do equipamento em caracteres criptografados, cuja decodificação ou meio de



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decodificação não poderá ser fornecida ao Contribuinte usuário, sob pena de serem responsabilizados, solidariamente, pelo uso indevido de ECF, acrescentando que, no arquivo auxiliar poderão ser configurados mais de um ECF desde que observados os requisitos de segurança, de forma a manter a integridade do dispositivo de armazenamento dos dados.

Da análise dos arquivos apreendidos, verifica-se que em um arquivo único (.dbf) são acumulados os dados gerados por todos os ECFs, utilizados regularmente ou não, e mais, que os referidos arquivos foram gerados por um mesmo programa aplicativo que permite, simultaneamente, tanto o uso de ECF de forma regular (que grava os dados da memória fiscal e Redução “Z”) quanto o uso indevido (que altera, omite ou desvia os dados da memória fiscal e Redução “Z”) dos equipamentos.

Tal mecanismo é vedado pela legislação de regência, por razões óbvias, visto que nas saídas de mercadorias realizadas por meio de equipamentos utilizados indevidamente, não obstante o fato de o programa aplicativo possibilitar ou comandar a emissão do “cupom fiscal”, de forma a atribuir uma aparente regularidade à operação, estas operações não são gravadas na memória fiscal do equipamento, por conseguinte, não são registradas nos livros fiscais, ou seja, estas operações não são levadas à tributação, restando dessa forma caracterizada a saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

As irregularidades estão devidamente demonstradas nos autos, por meio da planilha 1, que são o resultado do confronto, em linhas, entre os valores existentes no arquivo “P” (saídas reais), com os registrados no livro Registro de Saídas. Da análise dos demonstrativos das saídas se verifica que o Fisco observou as diversas situações tributárias atribuídas a cada produto (cancelados, isento, ST, e alíquotas próprias), partindo das informações contidas no **arquivo “P”** gerado pelo programa aplicativo fiscal utilizado pelo Contribuinte, (Vide Planilhas 1 – referente às Vendas Diárias fls.52/120).

Analisando a **Planilha 2** (fls.34/50), se verifica que a coluna “DESACOBERTADA” representa os totais dos valores das vendas líquidas diárias, por ECF, e por situação tributária, os quais foram reduzidos ou omitidos, e que o período de maior incidência desta irregularidade ocorreu nos meses de abril a agosto/2005. Importa acrescentar que a comprovação das irregularidades mencionadas como exemplo, no item 1 acima (redução ou omissão de COO e valores) se aplicam, na íntegra, a este.

Assim sendo, considerando que a Autuada nada apresentou que pudesse elidir a transgressão apontada, corretas se tornam as exigências relativas a ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inc. II, da Lei 6763/75 sobre as diferenças apuradas na Planilha 2 (coluna “desacobertada”), bem como a aplicação da Multa Isolada prevista no inciso XXVII, do art. 54, da Lei 6763/75 – 15.000 UFEMG – por infração, conforme demonstrado na Planilha 3, fls.32.

### **3 - Falta de registro do documento fiscal Redução Z, no livro Registro de Saídas.**

Além das obrigações já mencionadas e das estabelecidas no inciso III do art. 96, Parte Geral, o contribuinte usuário de ECF, nos termos do disposto no art. 20, c/c art. 23, ambos do Anexo VI, do RICMS/02, está obrigado a registrar as Reduções “Z” no livro Registro de Saídas. Contudo, reportando-se à Planilha 2, observa-se que algumas Reduções “Z”, não obstante terem sido regularmente emitidas, elas não foram levadas a registro no livro próprio (LRS). Tais documentos e valores estão devidamente demonstrados na coluna “RZ não registradas” (fls.34/50). Às fls.152/153 foram anexadas, por amostragem, cópias de documentos “RZ” que não foram levados a registro. Corretas as exigências relativas a ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inc. I, da Lei 6763/75.

### **Da responsabilidade da Empresa Desenvolvedora do Programa Coobrigada.**

Responsabilidade solidária é o instrumento por meio do qual um agente responde em conjunto com outro por uma determinada irregularidade. A Lei 6763/75, em seu artigo 21, inciso XIII, estabelece:

“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.”

Portanto, a empresa desenvolvedora, quando contribui ou proporciona instrumentos e mecanismos para o uso irregular do ECF, ou ainda, quando por ação ou omissão contribui para o uso irregular do ECF, pode vir a ser responsabilizada pelo tributo sonegado em razão dos fatos constatados e será devedora do tributo sonegado tanto quanto o é o contribuinte usuário do ECF, além de estar sujeita ao cancelamento de seu cadastramento.

Por força do disposto no art.16 do Anexo VI, do RICMS/02, as atribuições, responsabilidades e procedimentos a serem observados pelas empresas desenvolvedoras do programa aplicativo, serão estabelecidos em Portaria da SRE.

Nesse sentido, foi expedida a Portaria nº. 3492/02, cujas regras foram mantidas pela Portaria 018/05, atualmente em vigor, que determina no § 1º do art. 93, que o ECF deverá ser configurado pela empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal, em arquivo auxiliar, inacessível ao contribuinte usuário, contendo o número de fabricação do equipamento em caracteres criptografados, cuja decodificação ou meio de decodificação não poderá ser fornecido ao contribuinte usuário, **sob pena de serem responsabilizados, solidariamente**, pelo uso indevido de ECF, acrescentando que no arquivo auxiliar, poderão ser configurados mais de um ECF, desde que sejam preservados os dispositivos de segurança, de maneira a não permitir a utilização de mecanismos fraudulentos que possibilitem o uso indevido, irregular.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importa esclarecer que da análise dos arquivos apreendidos, verifica-se que em um arquivo único (.dbf) são acumulados os dados gerados por **todos** os ECFs, utilizados regularmente ou não, e mais, que os referidos arquivos foram gerados por um mesmo programa aplicativo que permite, simultaneamente, tanto o uso de ECF de forma regular (que grava os dados da memória fiscal e Redução Z) quanto o uso indevido (que altera, omite ou desvia os dados da memória fiscal e Redução Z) dos equipamentos. Tal mecanismo é vedado pela legislação de regência, por razões óbvias, visto que as saídas de mercadorias realizadas por meio de ECFs utilizados indevidamente, não obstante o fato de o programa aplicativo permitir ou comandar a emissão do “cupom fiscal”, de forma a atribuir uma aparente regularidade à operação, não são gravadas na memória fiscal do equipamento, por conseguinte, não são registradas nos livros fiscais, ou seja, estas operações não são levadas à tributação.

No tocante às atribuições, o art.17 do Anexo VI, do RICM/02, determina que a empresa desenvolvedora do programa aplicativo fiscal **será responsabilizada** por qualquer alteração indevida no programa, devendo a empresa providenciar as proteções necessárias para impedir sua manipulação ou a sua alteração por terceiros. A responsabilidade a que se refere o artigo 17 advém do disposto no art. 21, inciso III, da Lei 6763/75.

Do exposto nos itens 1 e 2 acima depreende-se que o programa aplicativo utilizado pelo Contribuinte, fornecido pela Coobrigada, não possui as proteções necessárias para impedir a manipulação ou a alteração do programa aplicativo. Prova disso, repita-se, é o fato do programa aplicativo permitir a utilização, simultaneamente, de equipamentos ECFs regulares e irregulares, o que resultou em grave prejuízo aos controles do Fisco e ao Erário, conforme resta demonstrado nos autos.

A alegação da Coobrigada de que o programa foi regularmente cadastrado e homologado pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais não elide a sua responsabilidade. Ademais, conforme consta no Manual – item 2.2 - INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS PARA REQUERIMENTO DE CADASTRAMENTO: *“Sendo deferido o pedido de cadastramento, os documentos apresentados e o Termo de Cadastramento e Responsabilidade serão arquivados na DICAT/SAIF e o cadastramento será efetivado mediante publicação no site da SEF/MG, não implicando, entretanto, em homologação do programa, ou seja, o Programa Aplicativo Fiscal não é homologado, mas apenas cadastrado”* (o original não está grifado – pág.07/23). Disposição semelhante está contida na Cláusula Quinta do Termo de Cadastramento e Responsabilidade, firmado pela Coobrigada perante a Secretaria de Fazenda deste Estado, conforme cópia anexada pela Impugnante às fls. 647/648. Inadmissível, portanto os argumentos apresentados pela Impugnante.

No tocante à prova, cumpre observar que os documentos apresentados pela Coobrigada, às fls. 643/648, comprovam apenas o cadastramento do Programa Aplicativo, em atendimento ao disposto no Parágrafo único do artigo 16, Anexo VI do RICMS/02.

Importa ressaltar que o Parágrafo único do artigo 17, Anexo VI do RICMS/02, estabelece que a responsabilidade de que trata o *caput* do mesmo artigo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

será elidida se a empresa desenvolvedora do programa aplicativo provar, inequivocamente, que a alteração tenha sido promovida por terceiro, mesmo tendo sido tomadas todas as providências exigidas no *caput* do artigo, o que, definitivamente, não ocorreu no presente caso.

As alegações da Autuada de que as irregularidades ocorreram por “circunstâncias alheias à sua vontade” não encontram guarida no direito tributário, em face do disposto no art. 136 do CTN, c/c art. 2º da CLTA/MG.

Logo, restando caracterizada a ocorrência do fato gerador (saída de mercadoria), configurado e comprovado o não cumprimento das obrigações principal e acessória, tendo sido identificado o sujeito passivo (Contribuinte), bem como responsável (Coobrigada), estando corretamente demonstradas as exigências (ICMS, MR e MI), e não tendo as Impugnantes apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento promovido pelo Fisco, devendo ser mantida a responsabilidade da Coobrigada.

Entretanto, em relação ao terceiro item do Auto de Infração, a acusação fiscal diz respeito ao não recolhimento do imposto em decorrência da falta de escrituração de redução “Z”, regularmente emitida, sendo exigido o ICMS, a multa de revalidação e multa isolada por falta de escrituração dos documentos no livro Registro de Saídas.

Neste caso, o ilícito fiscal não está associado à utilização de aplicativo alternativo, razão pela qual não cabe responsabilidade à Coobrigada, na qualidade de responsável pelo aplicativo.

Desta forma, deve-se restringir sua responsabilidade às exigências relacionadas nos itens “1” e “2” do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para, mantendo as exigências fiscais, restringir a responsabilidade do Coobrigado às exigências dos itens “1” e “2” do Auto de Infração. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), João Alberto Vizzotto e Wagner Dias Rabelo.

**Sala das Sessões, 10/04/07.**

**Roberto Nogueira Lima  
Presidente/Relator**

RNL/EJ