

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

Acórdão: 19.698/10/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000164056-31  
Impugnação: 40.010126772-48  
Impugnante: Bematech S.A  
IE: 062193052.00-33  
Coobrigada: C & S Sistemas Ltda.  
IE: 062775431.00-57  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – UTILIZAÇÃO/FORNECIMENTO DE PROGRAMA APLICATIVO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – SOFTWARE DE APLICATIVO FISCAL – FORNECIMENTO DE PROGRAMA IRREGULAR E/OU NÃO CADASTRADO NA SEF/MG. Constatado que as Autuadas desenvolveram e forneceram *software* não cadastrado e/ou que possibilita o registro e obtenção de informações diversas das exigidas pela Fazenda Pública, contrariando as disposições das cláusulas octogésima quinta e octogésima sexta do Convênio nº 85/01 e dos arts. 118 e 123 da Portaria nº 3.492/02 e 76 § 2º e 83, parágrafo único da Portaria SRE nº 018/05. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXVII da Lei nº 6.763/75. Crédito reformulado pelo Fisco. Deve-se, ainda, excluir as exigências relativas ao exercício de 2004. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre desenvolvimento e fornecimento de programas de processamento de dados não cadastrados na SEF/MG e/ou que permitem a contribuinte do imposto possuir informação contábil diversa das que se encontravam legalmente obrigados a prestar às fazendas públicas.

Conforme informado no Relatório Fiscal, a irregularidade foi constatada pela análise dos livros e documentos fiscais, bem como de arquivos eletrônicos apreendidos no estabelecimento da empresa autuada (incorporadora da C&S Sistemas Ltda.), pelo TAD nº 031.921, de 22/12/08, em cumprimento ao Mandado Judicial de Busca e Apreensão (Proc. nº 024.08.283.713-9). A mencionada apreensão ocorreu no bojo de uma operação que teve ligação com duas outras realizadas pelo Fisco, uma anterior, nos dias 10 e 11 de setembro de 2008 e outra concomitante, no dia 22/12/08, em diversas farmácias/drogarias em todo o Estado, com copiagem de arquivos magnéticos dos programas desenvolvidos pela C&S/Bematech S/A.

Todo o material digital apreendido foi submetido a uma profunda e detalhada análise técnica digital, com a participação da Estação Regional de Auditoria Digital – ERAD/BH, cujo relatório encontra-se inserto no Relatório Fiscal de fls.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

21/69, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no inciso XXVII do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

Autuada e Coobrigada foram eleitas para figurarem no pólo passivo em vista da responsabilidade tributária prevista nas disposições dos artigos 129 e 132 do Código Tributário Nacional – CTN, combinados com o art. 21-A, inciso I da Lei nº 6.763/75.

### **Da Instrução Processual**

O Fisco instruiu o processo com os seguintes documentos:

- Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF e Termo de Prorrogação (fls. 02/05);
- Termo de Apreensão e Depósito – TAD (fls. 06/06v);
- Autos de Copiagem e Autenticação de Documentos Digitais (fls. 09/15);
- Auto de Infração - AI (fls. 18/19);
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fl. 20);
- Relatório Fiscal (fls. 21/69);
- Quadro Relação de Clientes (fls. 70/176);
- Anexos I a III (relacionados no Índice de fl. 177) (fls. 178/434).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 437/462, na qual, em síntese:

- alega, em preliminar, que houve decadência da multa isolada relativa aos fatos ocorridos no exercício de 2004, posto que a Autuada somente foi intimada do Auto de Infração em 19/01/10, contrariando a regra prevista no art. 173, inciso I do CTN. Em respaldo à tese, cita os acórdãos 18.456/09/2ª e 18.963/09/3ª deste Colendo Conselho de Contribuintes;

- argumenta que a Fiscalização considerou atividades de natureza diversa do fornecimento de *software*, como manutenção, suporte técnico, treinamento e outros, havendo necessidade da exclusão de todas estas condutas que não se equiparam ao fornecimento ou desenvolvimento de *softwares* do cálculo da penalidade, apresentando, para tanto, tabela denominada “doc. Nº 04” (fls. 512 a 530);

- relata que, como mencionado no próprio relatório fiscal, o fornecimento do *software* denominado “Pharmacy Central” deveria ser excluído dos cálculos, mas foram detectadas 51 (cinquenta e uma) destas ocorrências que fariam parte destes cálculos e que deveriam ser revistas (sendo: 12 em 2004, 12 em 2005, 12 em 2006, 6 em 2007 e 9 em 2008). Apóia-se aqui, ainda, no acórdão 17.734/07/2ª deste Conselho de Contribuintes;

- ataca em seguida o fato de a Fiscalização haver incluído o fornecimento de *software* para clientes de outras unidades da Federação, entendendo que há “inegável e ilegítima extraterritorialidade” na aplicação da penalidade;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- argumenta que a imposição da penalidade somente se justificaria se o *software* fornecido estivesse em desacordo com a legislação do Estado destinatário, não havendo qualquer prova disto nos autos;

- por outro lado, o art. 102 do CTN informa que a legislação de cada unidade da Federação teria vigência no território de outra somente se houver previsão expressa em Convênio, e apoia-se ainda nos ensinamentos de MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO (*in* Comentários ao Código Tributário Nacional, 5ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2000, p. 214);

- diz não haver nenhuma consequência fiscal para o Estado de Minas Gerais o fornecimento de *software* para outras unidades da Federação, o que demonstra ser questionável a penalização por descumprimento de obrigação acessória, grifando o § 2º do art. 113 do CTN, na parte que se refere ao interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos;

- sustenta, por conseguinte, que as multas aplicadas pela Fiscalização estariam então viciadas por incompetência do Agente, conforme reprodução dos ensinamentos de SEABRA FAGUNDES (*in* O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário, 6ª ed. São Paulo : Saraiva, 1984, p. 51-52);

- cita, ainda, o acórdão 3.248/07/CE, deste Colendo Conselho de Contribuintes, em apoio a sua solicitação de afastamento das penalidades referentes ao fornecimento de *software* para clientes situados fora do Estado de Minas Gerais.

Quanto ao mérito, alega não ter ocorrido a irregularidade apontada no feito fiscal, pelos seguintes motivos:

- defende que o problema que levou à autuação foi a confusão ou ignorância da Fiscalização quanto à utilização de pré-venda, prevista na legislação estadual;

- diz que a alegação principal da Fiscalização, quanto ao programa permitir “caixa 2”, é totalmente improcedente, haja vista o fato de “os *softwares* fornecidos pela Impugnante operam exclusivamente em uma mesma base de dados”. Em outras palavras, se o usuário fizer mau uso dos “softwares” visando controle de “caixa 2”, tudo o que conseguirá é deixar provas irrefutáveis do seu descumprimento das obrigações tributárias, graças ao banco de dados único;

- argumenta que a cláusula octogésima quinta do Convênio nº 85/01, o principal diploma legal invocado pela Fiscalização, se refere à regra geral de funcionamento de ECFs no denominado “auto-serviço”, muito comum em supermercados. Todavia, o caso presente não se aplica o “auto-serviço”, sendo fato determinante na interpretação da extensa cláusula octogésima sexta do citado convênio;

- alega que no *caput* deste dispositivo já se antevê a possibilidade de não emissão de documentos fiscais, haja vista o fato de atribuir a cada unidade da Federação adotar, ou não, novos requisitos para o uso do ECF, enquanto seus incisos II e VIII tratam da possibilidade da não emissão de documentos fiscais;

- socorre-se na Portaria SEF/MG nº 3.492/02, para dizer que seu art. 1º, inciso XI cuida da pré-venda, enquanto o inciso X do mesmo artigo cuida da regra geral

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prevista na cláusula octogésima quinta do Convênio nº 85/01, segundo seu entendimento.

- conclui que, se a própria legislação mineira permite a realização de atos sem emissão de documento fiscal, como no caso da pré-venda, o programa aplicativo que as realiza não pode ser considerado irregular.

- apresenta telas da utilização da pré-venda pelo aplicativo para demonstrar que o programa denuncia a pré-venda em que não houve emissão de cupom fiscal, bem como o procedimento de cancelamento de uma pré-venda não concretizada com emissão do correspondente cupom fiscal de cancelamento.

- defende que os programas produzidos e fornecidos pelas Autuadas não permitem a ocultação de operações de venda como alega a Fiscalização, antes, mantendo todos os registros de forma seqüencial em uma única base de dados, permitem com facilidade a descoberta de seu mau uso, sendo “uma poderosa ferramenta de fiscalização”.

- afirma que a vedação do fornecimento de *software* que permite registros exclusivamente para uso interno do usuário somente surgiu após a publicação da Portaria SEF/MG nº 18/05, conforme consta de seu art. 83, parágrafo único.

- garante que, seja como for, antes mesmo da proibição expressa, já cumpria as determinações da citada Portaria nº 018/05 e que seus produtos evoluíram em conjunto com os requisitos exigidos para uso de ECF, especialmente pelo vanguardista Estado de Minas Gerais, como “artifícios de fechamento do dia (dita “redução Z”), impressão conjunta de cupom fiscal de cancelamento, determinação de simples reserva no estoque em casos de pré-venda” e outros.

- entende haver “dúvida real e concreta sobre todos os fundamentos da autuação” sendo o caso de aplicação clara do disposto no art. 112 do CTN, apoiando-se ainda no Acórdão nº 19.102/09/3ª deste Conselho de Contribuintes.

Ao final, requer a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em bem fundamentada manifestação de fls. 533/549, refuta detalhadamente cada tópico das alegações da peça defensória. Na oportunidade, por acatar argumentos trazidos na impugnação, promove a reformulação do crédito tributário excluindo do cálculo da exigência os itens relacionados à fl. 547, conforme Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM de fl. 550.

### **Do Julgamento do Auto de Infração**

Anteriormente processado pela 1ª Câmara de Julgamento que, em sessão realizada no dia 06/05/10, defere a juntada dos documentos protocolados neste Conselho em 20/04/10 (fls. 556/585) e converte o julgamento em diligência que resulta na Manifestação Fiscal de fls. 587/592.

Aberta vista para a Impugnante, esta se manifesta às fls. 607/620.

A Fiscalização novamente se manifesta às fls. 622/625.

**DECISÃO**

**Do Mérito**

Cuida o presente feito fiscal da aplicação de penalidade isolada pelo descumprimento de obrigação acessória no desenvolvimento e fornecimento de programas de processamento de dados não cadastrados na SEF/MG e que permitem a contribuinte do imposto possuir informação contábil diversa das que se encontravam legalmente obrigados a prestar às fazendas públicas.

Conforme já delineado no relatório, quatro são as questões postas pela defesa para se contrapor ao lançamento.

As três primeiras foram apresentadas pela Impugnante como questões preliminares, quais sejam:

- a primeira, diz respeito às exigências relativas ao exercício de 2004, posto que o direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento estaria fulminado pela decadência em relação a este período;

- a segunda, refere-se à aplicação de multa isolada, que a Impugnante alega ter alcançado fatos que não correspondem à hipótese legal;

- a terceira, aborda a extraterritorialidade na aplicação da multa, nos fornecimentos de *softwares* para clientes localizados em outras unidades da Federação.

E, naquilo que a Impugnante diz ser o mérito propriamente dito, é a alegação de que os *softwares* por ela fornecido jamais permitiram ao usuário manter informação contábil diversa da fiscal, sob o fundamento de que sempre mantêm em uma mesma base de dados todas as operações realizadas, denunciando maus usos prejudiciais ao Fisco.

Não obstante ter a Impugnante argüido as três primeiras como questões preliminares, serão todas elas tratadas junto ao exame do mérito, visto que é este o procedimento adotado por este Conselho, via de regra.

Deste modo, há que se abordar, inicialmente, quais os fatos apontados pela Fiscalização, que foram objeto da imposição da multa, para se concluir sobre sua inadequação ou não ao tipo penal.

Assim estabelece a legislação que rege a matéria:

**RICMS/02**

**Parte Geral**

"(...)

**Art. 175** - Para emissão de documentos fiscais por meio de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) será observado o disposto no Anexo VI.

**Art. 176** - Para emissão ou escrituração de documentos ou livros fiscais por sistema de processamento eletrônico de dados e para utilização da Escrituração Fiscal Digital será observado o disposto no Anexo VII."

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### **Anexo VI** - DA UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF)

#### **Parte 1** - DAS DISPOSIÇÕES RELATIVAS À UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL

**Art. 2º** - Programa Aplicativo Fiscal Emissor de Cupom Fiscal (PAF-ECF) é o programa aplicativo desenvolvido para possibilitar o envio de comandos ao software básico do ECF e que esteja, desta forma, cadastrado na Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 1º - Para fins do cadastro do PAF-ECF, a Subsecretaria da Receita Estadual expedirá portaria estabelecendo:

I - os procedimentos a serem observados pela empresa desenvolvedora de PAF-ECF;

II - as hipóteses e situações em que o cadastro será suspenso ou cancelado;

III - as atribuições, responsabilidades e procedimentos que devem ser observados pela empresa desenvolvedora de PAF-ECF;

IV - as obrigações acessórias a que se sujeita a empresa desenvolvedora de PAF-ECF.

§ 2º - O PAF-ECF deverá atender aos requisitos estabelecidos em Convênio específico celebrado pelo CONFAZ, sem prejuízo do disposto no art. 20 desta Parte.

§ 3º - A empresa desenvolvedora do PAF-ECF responsabilizar-se-á por qualquer alteração indevida no programa, devendo providenciar as proteções necessárias para impedir sua manipulação ou sua alteração por terceiros.

§ 4º - A responsabilidade prevista no parágrafo anterior será elidida se a empresa desenvolvedora do PAF-ECF provar, inequivocamente, que a alteração tenha sido promovida por terceiro, mesmo tendo sido tomadas as providências exigidas no caput deste artigo.

(...)"

### **Anexo VII** - DO PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS E DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL

#### **Parte 1** - DA EMISSÃO E ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS E LIVROS FISCAIS POR PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS E DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL

**Art. 1º** - A emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por sistema de Processamento Eletrônico de Dados (PED) obedecerão às normas e condições estabelecidas neste Título e nas Partes 2 a 5 deste Anexo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - As normas deste Anexo são obrigatórias para o contribuinte que, por meio de equipamento que utilize ou tenha condição de utilizar arquivo eletrônico:

I - emitir um ou mais documentos fiscais;

II - escriturar um ou mais livros fiscais;

III - emitir e escriturar um ou mais documentos e livros fiscais.

(...)

§ 6º - A utilização de, no mínimo, computador e impressora para preenchimento de documento fiscal caracteriza uso de sistema de processamento eletrônico de dados, hipótese em que o contribuinte estará alcançado pelo disposto neste Anexo."

### PORTARIA Nº 018, DE 29 DE JULHO DE 2005

(MG de 30/07/2005)

(Revogada pela Portaria SRE nº 068/2008)

**Dispõe sobre as regras de uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) aplicáveis ao fabricante ou importador, à empresa interventora e ao estabelecimento usuário do equipamento, bem como à empresa desenvolvedora de programa aplicativo e ao fabricante de lacre para uso em ECF.**

"(...)

**Art. 76** - A empresa desenvolvedora definida no inciso XV do caput do art. 1º deverá cadastrar-se nos termos do disposto no parágrafo único do art. 16 do Anexo VI do RICMS, mediante requerimento à DICAT/SAIF por meio do formulário Requerimento para Cadastramento de Empresa Desenvolvedora de Programa Aplicativo Fiscal, modelo 06.07.74, **individualizado por versão de programa aplicativo** e indicando o respectivo responsável técnico.

(...)

§ 2º Na hipótese de empresa já cadastrada, para o cadastramento de outros programas aplicativos ou de outras versões de programas, a empresa deverá protocolar o requerimento previsto no caput deste artigo na DICAT/SAIF, indicando o número do seu Termo de Cadastramento e Responsabilidade.

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**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)

Importante destacar que o tipo penal que se examina é o previsto no art. 54, inciso XXVII, da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

"Art. 54 - (...)

XXVII - por utilizar, desenvolver ou fornecer programa aplicativo fiscal para uso em ECF em desacordo com a legislação tributária ou que não atenda aos requisitos estabelecidos na legislação - 15.000 (quinze mil) UFEMGs por infração;"

Com base no dispositivo legal retromencionado que estabelece a penalidade, por infração cometida, foi aplicada uma multa isolada para cada contrato de fornecimento mantido pela Autuada, conforme demonstrado à fl. 22.

A Impugnante alega que manutenção, suporte técnico, treinamento e outras atividades não poderiam ser consideradas na autuação, posto que, não se caracterizariam como fornecimento. Admite, no entanto, que a aquisição de novos produtos, como é o caso de registros como *upgrade* de versão e *downgrade* de versão, dentre outras, por coerência lógico-jurídica, admitiriam a aplicação da multa.

No entanto, conforme esclarece a Fiscalização, a alegação da Impugnante de que não se pode considerar manutenção como fornecimento não deve prosperar, haja vista tratar-se de mudança de nomenclatura. De 2004, até aproximadamente novembro de 2005, eram emitidas notas fiscais com dois itens: um de concessão de licença de uso de novas versões e outro de suporte técnico. A partir de então, estes dois itens foram englobados na nomenclatura manutenção *pharmacy*. Em outras palavras, manutenção inclui o fornecimento de novas versões, que a própria Impugnante concorda se amoldar no conceito de fornecimento. Desta forma, não há dúvidas de que manutenção inclui o fornecimento de novas versões.

Com relação aos registros relativos a suporte físico, a Fiscalização sustenta que corresponde ao fornecimento de programa, uma vez que se trata de dispositivo essencial ao funcionamento do aplicativo e quanto aos demais itens, a Fiscalização, após criteriosa análise, excluiu os registros referentes a cursos, treinamentos, destinatários que não eram do ramo de drogaria/farmácia, a C&S sistemas e os registros referentes à Drogaria 24 horas, porque o fornecimento do suporte técnico teria ocorrido em período anterior a 2004, fora, portanto, do período fiscalizado.

A Impugnante apresentou um quadro demonstrando os registros que entende passíveis de serem enquadrados no conceito de fornecimento. Todavia, há que se verificar, nos termos da legislação que rege a matéria, o que caracteriza o fornecimento de um programa aplicativo fiscal, conforme consta da norma aplicável à matéria.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme esclareceu a Fiscalização, o critério para identificação de programas distintos é o cálculo do “*hash*” *md-5*, previsto na legislação. Isto é, se a seqüência de 32 (trinta e dois) caracteres hexadecimais resultantes da verificação do conteúdo do arquivo eletrônico for distinta, a legislação considera a existência de programas distintos, sujeitos ao cadastramento independente, conforme preceituava a Portaria nº 018/05, exemplificado em seu art. 76, anteriormente reproduzido, com grifos não presentes no original, que possui disposições semelhantes na legislação atual.

Portanto, como a Autuada não comprovou que a Fiscalização considerou como fornecimentos registros que não se enquadravam no critério definido na norma, é de se considerar correto o levantamento fiscal, na caracterização dos registros, após os expurgos efetuados e que redundaram na reformulação das exigências, não podendo prevalecer o argumento de atipicidade de condutas objeto da imposição da penalidade.

A Impugnante argumenta que seus aplicativos nunca permitiram ao usuário dispor de informações contábeis diversas das fiscais e que, assim, não haveria infringências às normas apontadas pela Fiscalização.

No entanto, de acordo com os documentos constantes dos autos, faz parte dos programas desenvolvidos e fornecidos pelas autuadas, a VENDA de mercadorias sem emissão de documento fiscal. O *software* permite, por meio de filtros, o fornecimento de informações diversas ao Fisco.

O caso da Drogaria Camila Ltda. apenas exemplifica que o usuário pode, inclusive, retirar a “base de dados única” do estabelecimento, deixando apenas as informações que o usuário queira fornecer ao Fisco.

Mesmo que se considere o cancelamento do contrato de manutenção da “Drogaria Camila”, embora a Impugnante não tenha diligenciado para reaver o *hardlock*, essencial para o funcionamento do programa, os dados de vendas desacobertas não foram fornecidos pela Contribuinte por meio do *software* fornecido pelas Autuadas, mas obtidas em ação extraordinária de fiscalização.

Em uma operação normal de fiscalização, a Contribuinte atenderia intimações, fornecendo apenas os documentos fiscais emitidos ou um banco de dados a eles relativos, permanecendo com todo o restante da informação contábil.

Por outro lado, a apreensão de documentos feita no estabelecimento da “Bematech”, os quais se encontram acostados aos autos, demonstram à saciedade, a irregularidade constante nos *softwares* fornecidos e, mais, denunciam o pleno conhecimento da Impugnante sobre tais irregularidades e os fins a serem alcançados por meio desta prática.

Cada um dos comentários insertos nos autos, constantes do relatório fiscal e que foram feitos pelo analista que elaborou o laudo de arquivos copiados em diversas farmácias/drogarias, são conclusivos;

A título de exemplo, destaca-se:

- Drogaria Camila (fls. 27):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*“... o programa não apenas permite a venda sem documento fiscal, como permite que seja usado para ocultar estas últimas em dispositivos removíveis, só acessíveis ao fisco por sorte sua ou azar do contribuinte.”*

- Drogadellas: (fls. 28):

*“... o interessante do Relatório - 06009 é a existência de um instalador do programa. Ao ser executado instala tanto as soluções fiscais (que necessitam de ECF para seu funcionamento) quanto a solução extra fiscal, configurada para não emitir qualquer documento, todas em um único computador.”*

- Drogaivo (fls. 28)

*“... também neste contribuinte foram encontrados instaladores do programa, que instalam um atalho “vendas” no desktop do cliente que acessa o PH6TRM.exe, configurado para realizar vendas sem emissão de documentos fiscais”.*

Observe-se que as operações realizadas nos clientes da “Bematech”, reveladoras da existência de irregularidades nos aplicativos e a existência de “caixa 2”, são operações extraordinárias, não constando da rotina fiscal.

Para estas últimas, as provas dos autos mostram claramente a existência de filtros e outras peculiaridades disponibilizados pelos aplicativos fornecidos pelas Autuadas, conforme se verifica, por exemplo, nos itens 2 (fls. 32 e 33), 3 (fl. 33), 5 (fl. 40), 10 (fls. 43 e 44), 12 (fls. 44 e 45) da letra “B” do Histórico do Relatório Fiscal.

Os comentários sobre os arquivos copiados nas dependências da “Bematech” estão inseridos às fls. 29/67 e reforçam as conclusões da Fiscalização.

Existem nos autos provas conclusivas do conhecimento da Impugnante acerca da ilicitude dos programas fornecidos, bem como de sua continuidade, como se depreende, por exemplo, dos itens 3 (fl. 33), 4 (fls. 34 a 40), 8 (fls. 42 e 43), 13 (fls. 45 e 46), 15 (fls. 52 e 53), 16 (fl. 53), 17 (fl. 54 e 55), 22 (fl. 66 e 67) e 23 (fls. 67) da letra “B” do Histórico do Relatório Fiscal e os arquivos correspondentes no CD do anexo III.

A título exemplificativo, menciona-se alguns comentários sobre os arquivos copiados nas dependências da “Bematech”, constantes do laudo elaborado.

No documento “Análise Loja.doc.” do computador de Solange Andrade (analista de negócios da empresa), extrai-se:

*“... nos últimos 2 meses foram registradas duas ocorrências de fiscalização que pegou usuário Pharmacy com ECF imprimindo cupom não fiscal no balcão juntamente com impressoras fiscais. E com o agravante de estar utilizando impressoras similares às fiscais.” (fls. 32).*

- No documento “aderência\_centra\_paulo.xls”, consta:

*“Trata-se de uma pasta de trabalho do MS Excel com seis planilhas, dentre as quais a planilha nomeada atendimento, que mostra claramente o conhecimento da empresa sobre a distinção existente entre pré-venda e venda sem ECF. Basta examinar a coluna funcionalidades” (fls. 40/41).*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se a disposição do § 3º do art. 2º do Anexo VI do RICMS/02, segundo o qual, “a empresa desenvolvedora do PAF-ECF responsabilizar-se-á por qualquer alteração indevida no programa, devendo providenciar as proteções necessárias para impedir sua manipulação ou sua alteração por terceiros”.

Também a cláusula octogésima quinta do Convênio 85/01 informa que o programa “deverá comandar a impressão, no ECF, do registro referente à venda de mercadoria”, enquanto a cláusula octogésima sexta trata de outros cuidados que as unidades Federadas possam adotar para garantir a aplicação da cláusula precedente.

Em outras palavras, já em 2001 o convênio citado não permitia que o programa aplicativo registrasse venda sem a emissão de cupom fiscal. Em nenhum momento a cláusula quinta restringe a exigência ao auto serviço, mesmo porque não poderia contrariar a Lei Federal nº 8.137/90.

No mesmo sentido, o inciso II do art. 123 da Portaria nº 3.492/02, previa o descredenciamento da empresa desenvolvedora que fornecesse tais *softwares*.

Não restam dúvidas, portanto, do ilícito tributário praticado pelas Autuadas.

No que tange ao questionamento de ausência de convênio de extraterritorialidade para aplicação de multas, cabe observar a norma contida no art. 115 do CTN que define fato gerador da obrigação acessória, *in verbis*:

“Art. 115 - Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

Desta forma, entendendo-se que existe um fato gerador de obrigação acessória, este decorre da previsão impositiva, no presente caso, da obrigação de fornecer o *software* de acordo com as normas regulamentares.

Assim, o momento e o local de sua ocorrência são aqueles em que se deram o fornecimento, nos termos definidos em lei.

Note-se que o fornecimento de programa irregular foi efetivado por pessoa estabelecida neste Estado e vinculada às normas jurídicas nele vigentes. Portanto, em nenhum momento o Fisco autuou pessoa não sujeita à legislação interna. Ambas as Autuadas situam-se em território deste Estado e estão sujeitas à legislação deste Estado, repita-se.

Portanto, como o tipo da norma sancionatória não limitou o seu alcance a fornecimento para contribuinte interno, não há que se arguir o princípio da extraterritorialidade no caso em comento.

No tocante a arguição de decadência, embora a possibilidade de se falar em fato gerador continuado, como quer a Fiscalização, seja bastante instigante, na doutrina e na jurisprudência pouco se encontra sobre o tema, em se tratando de matéria tributária.

Por entender que a obrigação acessória nada mais é do que o instrumento para se conferir conformidade à obrigação principal, não há que se falar em não alcance da decadência sobre a obrigação acessória, quando o direito sobre a própria obrigação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

principal já teria decaído, haja vista a ocorrência do prazo de cinco anos dos respectivos fatos geradores ocorridos com a utilização dos aplicativos em questão.

Como é sabido, seja pela inexistência de pagamento a homologar seja pela existência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato ou fato, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. É o que dispõe o art. 173, inciso I do CTN, *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;"

No caso em análise, a Fiscalização poderia aplicar a penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória e, por conseguinte, efetuar o lançamento do crédito tributário daí decorrente, a partir do momento do cometimento da infração.

Portanto, com base na norma retrotranscrita, o prazo decadencial possui o seu termo de início no primeiro dia do ano subsequente ao cometimento da infração. Assim, para as infrações ocorridas no ano de 2004, o prazo de decadência inicia-se em 01/01/05 e termina em 31/12/09.

Quanto ao alcance na norma inserta no parágrafo único do art. 173 do CTN acima transcrito e, arguida pela Fiscalização, conforme o entendimento da corrente doutrinária e jurisprudencial dominante, a sua aplicação tem o condão apenas de restringir o referido prazo, nos casos em que, antes de iniciada a contagem do prazo prevista no inciso, o Fisco, com vistas a dar início ao procedimento fiscalizatório, notifica o sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Portanto, na hipótese em exame, restou configurada a ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento decorrente do descumprimento das obrigações acessórias correspondentes ao exercício de 2004, uma vez que a notificação do Auto de Infração ocorreu somente em 2010.

No que concerne à eleição do sujeito passivo, cumpre esclarecer, inicialmente, que o Auto de Infração mineiro traz, no campo reservado à sua inserção, a descrição de Autuado e Coobrigado. Todavia, a referida denominação foi concebida levando em consideração a sujeição passiva – gênero – que pode ser composta de contribuintes, contribuintes e responsáveis ou apenas de responsáveis, não havendo entre as pessoas arroladas como autuado ou coobrigado qualquer hierarquia ou benefício de ordem.

Neste sentido, todos os figurantes do polo passivo respondem solidariamente pela obrigação tributária, sendo, tecnicamente falando, todos coobrigados, ou seja, assumem a obrigação conjuntamente (co-obrigados).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, cabe verificar se há na legislação tributária mineira tipificação que justifique o arrolamento dos sujeitos passivos no Auto de Infração, conforme efetivado pela Fiscalização.

Primeiramente, é de se ressaltar que a empresa desenvolvedora/fornecedora de sistema aplicativo fiscal responde diretamente pelo descumprimento da obrigação acessória prevista na legislação tributária, bem como pelo crédito tributário dele decorrente. Neste caso, ele é quem dá origem à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Consta dos autos que a Autuada incorporou, em dezembro de 2007, a Coobrigada, conforme se verifica na Ata da Trigésima Assembléia Geral Extraordinária acostada às fls. 480/481.

A legislação tributária elege como responsável tributário solidário a pessoa jurídica que incorporar outra, pelo crédito tributário de responsabilidade desta, até a data da incorporação. É o que se depreende na norma contida nos arts. 132 do CTN e 21-A da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

### CTN

"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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual."

### 6763/75

"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;

II - a própria sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial."

Desta forma, correta a eleição para figurar no polo passivo da obrigação tributária na qualidade de Autuada/Coobrigada (responsável solidário), sem hierarquia ou benefício de ordem, efetivada pelo Fisco.

De outro turno, não se enxerga, na constituição do crédito tributário em exame, dúvida real e concreta em relação à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, que pudesse desafiar a invocação dos benefícios do art. 112 do CTN na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interpretação da legislação de define a infração ou comina a penalidade para o caso presente, como pretendido pela Impugnante em sua peça defensiva.

Deste modo, considerando que os demais argumentos da Impugnante não foram suficientes para ilidir a acusação fiscal, e tendo restado configuradas as infrações cometidas, estando elas corretamente capituladas, deve prevalecer exigência fiscal, nos termos da legislação em vigor, ressalvadas aquelas relativas ao exercício de 2004, que foram atingidas pela decadência.

Assim sendo, a decisão no presente caso é a que segue.

Inicialmente, a Conselheira relatora propôs a realização de diligência no sentido de intimar a Impugnante, da reformulação do crédito realizada pela Fiscalização às fls. 547, nos termos do art. 120, inciso I, § 2º do RPTA. No entanto, o Procurador da Autuada renunciou expressamente, da tribuna, à respectiva intimação formal, por já ter tomado ciência da referida reformulação, com a aquiescência da Representante da Fazenda Pública Estadual. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 547 e, ainda, para excluir as exigências relativas ao exercício de 2004. Vencidos, em parte, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia, que excluía, também, as exigências relativas aos atos descritos na planilha de fls. 570, com exceção dos nove últimos. Vencido, em parte, o Conselheiro José Luiz Drumond, que o julgava parcialmente procedente, nos termos da reformulação fiscal. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Prado Amarante de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 21 de julho de 2010.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora**

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

---

Acórdão: 19.698/10/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000164056-31  
Impugnação: 40.010126772-48  
Impugnante: Bematech S.A  
IE: 062193052.00-33  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

---

Voto proferido pelo Conselheiro André Barros de Moura, 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.

O presente lançamento versa sobre a cobrança da Multa Isolada capitulada no art. 54, XXVII da Lei 6763/75, segundo o qual:

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta lei são as seguintes:

(...)

XXVII - por utilizar, desenvolver ou fornecer programas aplicativo fiscal para uso em ECF em desacordo com a legislação tributária ou que não atenda aos requisitos estabelecidos na legislação - 15.000 (quinze mil) UFEMGs por infração.

A impugnante juntou aos autos (fls. 569/571) planilha formulada com base nas próprias informações apresentadas pelo Fiscal com o auto de infração, segregando os fatos que podem ter a natureza de fornecimento de programas, objeto da autuação, ensejando a aplicação da penalidade exigida, daquelas com natureza diversa.

Na referida planilha observa-se que parte dos fatos ali apresentados não caracterizam efetivamente um fornecimento de programas, por exemplo, o suporte físico, reposição de suporte físico, serviços de instalação e cursos, entre outros.

Assim, o que se depreende é que o Fisco, utilizou-se destes fatos descritos nas notas fiscais para presumir o fornecimento dos programas, incluindo tais ocorrências como caracterizadoras de infrações para compor a base de cálculo das exigências.

Neste sentido, restou consignado na Manifestação Fiscal, às fls. 533/549, dos autos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fato é que o fornecimento de suporte físico (oitava linha da coluna obs à fl. 570) descrito como reposição de HL queimado/defeituoso/velho supõe o fornecimento anterior, isto é, o fisco utilizou a data da nota fiscal com a descrição dada pelos fatos descritos à fl. 569 (caracterizando o fornecimento).

Assim, uma vez que para exigência da penalidade não há como se presumir a ocorrência da infração, devendo a mesma restar caracterizada, caso é de serem excluídas parte das exigências, relativas aos fatos que não se incluem no tipo descrito no dispositivo acima transcrito.

Por essas razões, é o meu voto pelo parcial provimento do recurso, além do já consignado no voto majoritário, para excluir ainda as exigências relativas as rubricas indicadas na planilha de fls. 570, com exceção dos 9 (nove) últimos itens.

**Sala das Sessões, 21 de julho de 2010.**

**André Barros de Moura  
Conselheiro**



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

---

Acórdão: 19.698/10/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000164056-31  
Impugnação: 40.010126772-48  
Impugnante: Bematech S.A  
IE: 062193052.00-33  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

---

Voto proferido pelo Conselheiro José Luiz Drumond, 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 presente autuação versa sobre desenvolvimento e fornecimento de programas de processamento de dados que permitiram a contribuintes de impostos possuírem informações contábeis e fiscais diversas das que se encontravam legalmente obrigados a prestar às fazendas públicas, pelo que se exigiu a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXVII da Lei nº 6.763/75.

A 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação promovida pelo Fisco e, ainda, para excluir o crédito tributário correspondente ao período de janeiro a dezembro de 2004, por entender que o referido período foi alcançado pela decadência prevista no art. 173, inciso I, do CTN, transcrito a seguir:

"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;"

Este Conselheiro divergiu do entendimento dado para a exclusão do crédito tributário correspondente ao período de janeiro a dezembro de 2004, por entender que o referido período não foi alcançado pela decadência, haja vista que para o caso em análise deve ser aplicado o parágrafo único do art. 173 do CTN, transcrito a seguir:.

"Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

As razões e os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados por este Conselheiro para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente acórdão, com algumas modificações.

A autuação versa sobre aplicação de multa isolada decorrente de infração à obrigação acessória (fazer ou não fazer) cuja obrigação tributária somente surge após a constatação do ilícito, contrariamente ao caso de tributos em que a obrigação principal surge com o próprio fato gerador, o lançamento inclusive se reportando à data de sua ocorrência. A multa isolada não retroage à época da infração, mas é aplicada somente após a investigação que constatou o ilícito.

Observe-se que, ocorrida uma infração, fato gerador de penalidade, a obrigação principal (pagar, art. 113, § 1º do CTN) não surge automaticamente, inclusive podendo ser seu surgimento impedido pelo infrator nos termos do art. 138 do CTN.

De fato, a possibilidade de realização do lançamento de penalidades, no caso de ocultação de fatos, só se inicia com a ação fiscal, cabendo a aplicação, não do art. 173, inciso I, do CTN, mas do parágrafo único do mesmo artigo, que estabelece a contagem do prazo de cinco anos para extinção do direito da Fazenda Pública ao crédito a partir da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, no presente caso, o Auto de Apreensão.

O tema decadência desperta grande polêmica e, considerando-se o Direito como algo estanque, que não admitisse discussão, mercê de decisões jurisprudenciais, ainda estar-se-ia aplicando a tese dos dez anos para a decadência tributária adotada durante muitos anos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), presente ainda em decisões recentes como reproduzida abaixo:

RECURSO ESPECIAL Nº 614.833 - PR (2003/0223909-9)

RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA

(...)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTU SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ART. 150, § 4º E 173, I, AMBOS DO CTN.

1. IMPEDE O CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL, QUANDO O RECORRENTE DEIXA DE ATACAR FUNDAMENTO CENTRAL ADOTADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, ANTE O ÓBICE SUMULAR DE Nº 283 DO PRETÓRIO EXCELSO.

2. SE NÃO HOUVE PAGAMENTO ANTECIPADO PELO CONTRIBUINTE, NÃO HÁ O QUE HOMOLOGAR NEM SE PODE FALAR EM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SURGE A FIGURA DO LANÇAMENTO DIRETO

SUBSTITUTIVO, PREVISTO NO ART. 149, V DO CTN, CUJO PRAZO DECADENCIAL REGE-SE PELA REGRA GERAL DO ART. 173, I DO CTN.

3. COM O ENCERRAMENTO DO PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, § 4º DO CTN), INICIA-SE A CONTAGEM DO PRAZO PREVISTO NO ART. 173, I DO CTN. INEXISTINDO PAGAMENTO ANTECIPADO, CONCLUI-SE TER O FISCO O PRAZO DE 10 ANOS, APÓS A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, PARA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

4. RECURSO ESPECIAL PROVIDO EM PARTE.

A polêmica quanto ao tema decadência tributária está bem demonstrada nas diversas manifestações de doutrinadores estampadas na obra LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DECADÊNCIA (coordenador Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética, 2002, 463 p.).

Questão interessante é a apontado por AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, para quem o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento não seria um direito potestativo e estaria sujeito à prescrição, não à decadência, conforme doutrina de Agnelo Amorim Filho (“Critério Científico para distinguir-se a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis”, Rio de Janeiro: Revista Forense nº 193, p. 34-40), pouco importando o nome dado pelo CTN. À pág. 34 da obra citada este autor leciona:

“Quando o contribuinte é um sonegador que, além de não pagar o imposto, também não é cadastrado, somente terá início o prazo de prescrição para a constituição do crédito tributário quando a autoridade fiscal intimá-lo a prestar esclarecimentos, conforme está previsto no parágrafo único do art. 173 do CTN, não tendo sido fixado um prazo limite quando o contribuinte age com dolo, fraude ou simulação.”

Mesmo que se considere o prazo para lançamento como decadencial, o exemplo apontado pelo autor não merece reparo quanto à necessidade de aplicação do parágrafo único do art. 173 do CTN, na ocorrência de o fisco somente possuir qualquer possibilidade de conhecer a ocorrência do fato gerador da obrigação após o início da ação fiscal.

Em que pese haver forte influência da doutrina que entende que a aplicação do parágrafo único só se dá para antecipar o prazo inicial da contagem do tempo para a decadência, não há qualquer embasamento nesta assertiva, inclusive acarretando em interpretação que verdadeiramente cria nova legislação, diversa da existente.

O eminente Ministro do STJ JOSÉ AUGUSTO DELGADO (Reflexões Contemporâneas sobre a Prescrição e Decadência em Matéria Tributária : Doutrina : Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça”, disponível em <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/10081>, acesso em: 03-03-2010) resume a situação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inicialmente introduz o tema informando haver discrepâncias entre decisões judiciais e a doutrina, havendo necessidade de conciliar as diferentes manifestações dos institutos em sua atuação na relação jurídica tributária, mediante técnica de interpretação vinculada a um determinado modelo de ponderação aliado a um sistema de proporcionalidade e justiça. Tal conciliação seria necessária, em favor da segurança para o cidadão contribuinte.

Em sua análise pode-se depreender que no modelo e sistema adotado pelo eminente Ministro encontra-se a percepção de uma carga tributária elevada nos dias atuais. Esta talvez seja a explicação da doutrina predominante na atualidade não aceitar a postergação do início do prazo decadencial, apenas sua antecipação, quando há notificação prévia de medida preparatória indispensável ao lançamento, posto aparentemente isto beneficiar o cidadão contribuinte afligido pela fiscalização.

Embora se alinhe com a doutrina predominante, o Ministro não deixa de apresentar, embora com peso bem menor, outro tema que aflige a população que efetivamente suporta a elevada carga tributária: o sentimento de impunidade que o próprio tema decadência pode gerar.

O ilustre Ministro, quando relator do REsp 246255/SP parece ter adotado a visão de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (Lançamento Tributário, Forense:1981), que divergindo da doutrina predominante entende que nas situações de dolo, fraude, simulação, a solução do conflito fisco-contribuinte somente poderá ser encontrada partindo-se do problema concreto, cabendo ao Poder Judiciário criar norma individual para o deslinde da questão. A ementa é reproduzida a seguir.

TRIBUTÁRIO. ISSQN. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA 1. NÃO HÁ QUE SE RECONHECER CONSUMAÇÃO DE DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA QUANDO, ANTES DA CONCRETUDE DO PRAZO QÜINQUÊNAL, O ENTE TRIBUTANTE INSTAURA PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA APURAR O 'QUANTUM' DO SEU CRÉDITO TRIBUTÁRIO. 2. ISSQN RELATIVO A FATOS GERADORES OCORRIDOS DURANTE O ANO DE 1982, COM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO INICIADO PARA FIXAÇÃO DO VALOR DEVIDO EM 28.07.83 E DÍVIDA INSCRITA EM OUTUBRO DE 1990. 3. PEDIDO DO SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO, EM 28.07.83, DE PRORROGAÇÃO DE PRAZO PARA APRESENTAR DOCUMENTOS CONTÁBEIS EXIGIDOS PELO FISCO. 4. MANIFESTA INTENÇÃO DO SUJEITO ATIVO DE APURAR O DÉBITO E EXIGI-LO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. DECADÊNCIA INOCORRENTE.

Note-se a grande semelhança com a situação dos autos ora em análise em que o fisco sucessivamente renova a ação fiscal, enquanto faltando-lhe elementos para uma conclusão definitiva.

CARLOS VAZ, na obra citada, coordenada por Hugo de Brito Machado, analisou muito bem a exegese do art. 173 do CTN, iniciando por lembrar as regras de técnica legislativa, dentre elas a de que o parágrafo de um artigo “deve se limitar ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desdobramento do princípio contido no artigo ao qual se subordina para excetuá-lo, como é o caso do parágrafo único do art. 173 do CTN que se encaixa perfeitamente”.

Em seguida, o autor apresenta uma visão histórica da elaboração do CTN, com trechos de seu anteprojeto, nos quais se pode notar claramente a intenção do legislador em valorizar a atividade investigatória do fisco ao estabelecer no art. 212 (do anteprojeto), reproduzido abaixo:

“Art. 212 - O direito da Fazenda Pública exercer a atividade prevista (...) para a constituição do crédito tributário e para a imposição de penalidades prescreve no prazo de cinco anos (...)

§ 1º - Quanto aos tributos a que se refere o art. 175, o prazo fixado neste artigo começa a correr no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o contribuinte, ou terceiro legalmente obrigado, tenha exercido a atividade referida no mesmo artigo, ou, em caso de omissão ou inexatidão, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tenha sido feita pela autoridade administrativa competente a primeira verificação de que pudesse resultar o lançamento de ofício, previsto no parágrafo único do mesmo artigo.

(...)”.

Esclarece o autor que o art. 175 referia-se aos tributos que prescindem de lançamento prévio.

Prossegue ainda por apresentar trecho já do projeto do CTN (art. 138), que muito se assemelha à redação final, demonstrando haver necessidade de o fisco conhecer o fato gerador da obrigação, como bem esclarece a análise das preocupações da Comissão Especial, auxiliadora da elaboração do CTN, traduzidas pelo Relatório do Prof. Rubens Gomes de Souza, que assim se pronuncia:

“Na fixação do termo inicial do prazo de caducidade do direito de constituir o crédito (art. 138 n°s I e II e seu § 1º) o projeto teve em vista que o seu decurso deve partir da data em que o fisco teve, real ou presumidamente, conhecimento do fato gerador da obrigação.”

Em outras palavras, quando se trata de situação que o contribuinte procurou ocultar do fisco, este somente terá condição de conhecer o fato gerador de tributo ou penalidade quando iniciar o procedimento investigatório.

Segundo os ensinamentos de Carlos Vaz, na verdade o prazo não se iniciaria na data da apreensão dos arquivos magnéticos, mas da primeira possibilidade de se realizar o procedimento investigatório, neste caso do início da fiscalização anterior, como noticia a fiscalização no terceiro parágrafo de fls. 181 dos autos.

O fato é que, a par de deter o direito ao crédito tributário, a partir da ocorrência do fato gerador do tributo (art. 113, § 1º, conjugado com art. 139 do CTN), o Estado possui ainda, ocorrido ou não o fato gerador de tributo, o direito a investigar o cumprimento de obrigações acessórias.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para o caso e análise, a notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como *dies a quo* do prazo decadencial quinquenal, principalmente, em se tratando de fraude, regra que configura ampliação do lapso decadencial, *in casu*, reiniciado. Entretanto, transcorridos 05 (cinco) anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente a fraude para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN.

Por outro lado, olhando para a casuística da situação, observa-se que a maioria dos clientes existentes em 2004, continuou recebendo os programas em 2005. Interpretando-se decaído o direito de lançar a penalidade relativa aos fatos ocorridos em 2004, ter-se-ia que aplicar valores de 2005, agravando a penalidade aplicada. Ou seja, seria o primeiro caso de decadência a prejudicar o acusado.

O Relatório Fiscal circunstanciando todo o ocorrido demonstra que o fisco interpretou corretamente o fenômeno decadencial no caso em tela, apesar de toda a dificuldade em obter as informações necessárias, sendo improcedente as alegações da impugnante.

Diante do acima exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para manter o crédito tributário correspondente ao exercício de 2004.

**Sala das Sessões, 21 de julho de 2010.**

**José Luiz Drumond  
Conselheiro**