

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

Acórdão: 21.175/13/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000216398-64  
Impugnação: 40.010133773-37 (Coob.)  
Impugnante: PDV Automação Comercial Ltda (Coob.)  
IE: 062118483.00-28  
Autuado: Higor Morais Nunes Eireli  
IE: 001982574.00-51  
Origem: DF/Juiz de Fora

***EMENTA***

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EMPRESA DESENVOLVEDORA DE PROGRAMA APLICATIVO.** Restando configurada a utilização de programa aplicativo fiscal em versão cancelada por infringência às normas que regem a matéria, em especial o Ato Cotepe n.º 06/08, a responsabilidade da empresa desenvolvedora do programa resta patente, devendo esta ser mantida no polo passivo.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - UTILIZAÇÃO/FORNECIMENTO DE PROGRAMA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO - PAF/ECF.** Imputação fiscal de utilização de programa aplicativo fiscal, para uso em Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF, em desacordo com a legislação, nos termos do art. 16 da Lei n.º 6.763/75, Portaria da Secretaria de Estado de Fazenda n.ºs 068/08 e 081/09 e Ato COTEPE/ICMS n.º 06/08. Razões de defesa insuficientes para desconstituir o crédito tributário principalmente considerando que a infração é objetiva. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no inciso XXVII do art. 54 da Lei n.º 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de utilização do PAF/ECF, descrição "FLASH PDV" - Versão 6.0.0, com status de cancelado, por força da Portaria n.º 81/09, desde 1º de janeiro de 2012, desenvolvido pela empresa PDV Automação Comercial Ltda, em desacordo com a legislação tributária.

Exigência da Multa Isolada prevista no inciso XXVII do art. 54 da Lei n.º 6.763/75.

**Da Impugnação - Coobrigada**

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente, por seu representante legal, Impugnação às fls. 23/28, em síntese, aos seguintes argumentos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- é desenvolvedora de “software” denominado "Flash PDV", o qual possui cadastro de PAF/ECF junto a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, conforme observa-se no relatório de "Cadastro de ECF - Empresas Desenvolvedores";

- autorizou a revenda de seu produto ao Sr. Henrique de Oliveira Guilherme nos anos de 2008 a 2010;

- estranhou a intimação ao presente Auto de Infração, como corresponsável, pois o contribuinte Higor Morais Nunes Eireli utilizou a versão 6.00 do sistema "Flash PDV", o qual não está mais ativo devido ao surgimento de versões posteriores;

- a Autuada foi constituída em 21 de junho de 2012, portanto, o tempo em que teve representante na região não é condizente, pois o Sr. Henrique de Oliveira Guilherme tinha autorização para instalar o programa até somente o ano de 2010;

- não possui contrato de utilização de “software” com a empresa autuada, levando a suposição de possível instalação inidônea do programa, vulgo "pirataria", corroborada com o fato de que a Autuada utiliza versão que não mais é comercializada;

- pelo art. 146, inciso III, alínea "a" da Constituição Federal, caberá a lei complementar estabelecer em matéria tributária a definição dos tributos e de suas espécies, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

- não se subsume no rol do art. 134 do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição como lei complementar, já que, das duas condições ali traçadas: (i) que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação e (ii) que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este que se tenha indevidamente omitido -, nenhuma tem o condão de envolvê-la, não sendo demais lembrar que a condição de responsável (art. 121, parágrafo único, inciso II do Código Tributário Nacional) exige disposição expressa de lei, o que não é o caso;

- a responsabilidade por infrações, cujo fundamento se esteira no art. 136 e seguintes do Código Tributário Nacional, tem como desiderato a culpa presumida (e pessoal) do agente praticante do ato tributário, nada tendo a ver com sua conduta, porquanto visa tão-somente o fornecimento dos “softwares” capacitados a gerar escriturações eletrônicas para emissão de documentos fiscais e escrituração de livros fiscais junto à Secretaria de Estado de Fazenda por parte dos verdadeiros sujeitos passivos tributários;

- cita decisão judicial;

- transcreve o inciso XIII do art. 21 da Lei n.º 6.763/75;

- não fazia qualquer noção que seu “software” estava sendo utilizado pela empresa autuada.

Ao final, requer sua exclusão do polo passivo da obrigação tributária.

### **Da Instrução Processual**

Às fls. 48/49, o Fisco intima a Impugnante a comprovar documentalmente, as alegações produzidas de defesa, principalmente sua relação com o Sr. Henrique de Oliveira Guilherme, citado na peça impugnatória como seu representante.

Transcorrido o prazo concedido à Impugnante, nenhum dos documentos solicitados foi apresentado.

À fl. 50, o Fisco anexa o Ofício GAB/DF/Juiz de Fora n.º 242/2013, dando ciência à Autuada – Higor Moraes Nunes Eireli, que a impugnação apresentada pela Coobrigada ao feito fiscal implicou na juntada de documentos aos autos, dando-lhe o prazo de 05 (cinco) dias, para vistas nos termos do § 1º do art. 140 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

À fl. 51, consta o Aviso de Recebimento – AR com a informação que a Autuada mudou-se.

À fl. 53 é anexada a cópia da intimação por edital, publicada no Diário Oficial do Estado de Minas Gerais do dia 17 de julho de 2013.

Contudo, a Autuada não comparece aos autos.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco manifesta-se às fls. 54/60, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- a Impugnante inicia sua fala informando que autorizou a revenda de seu produto por intermédio do Sr. Henrique de Oliveira Guilherme, mas somente nos anos de 2008 a 2010, sem trazer aos autos, entretanto, os dados pessoais e profissionais do referido senhor, e ainda nenhum documento de constituição e desfazimento da relação de trabalho entre ela e o citado Sr. Henrique de Oliveira Guilherme;

- impraticável se torna afastar a responsabilidade da Impugnante sem que haja a juntada de documentos idôneos comprovando a verdade de sua afirmativa;

- as situações expostas pela Impugnante podem demandar responsabilidade civil ou até mesmo criminal, para as quais a mínima providência da Desenvolvedora seria a solicitação de lavratura de um boletim de ocorrência criminal, que poderia robustecer a gravidade da alegação de uso indevido por terceiros de seu programa;

- entretanto, nada foi apresentado, apenas meras alegações;

- a empresa varejista estava utilizando o PAF/ECF desenvolvido pela Impugnante e que até o presente momento não há qualquer prova de que não tenha sido instalado pela própria empresa desenvolvedora ou por pessoas autorizadas pela mesma, já que o aplicativo foi por ela desenvolvido;

- para que determinado ECF funcione em um PAF, é indispensável que haja arquivo auxiliar criptografado, cujo conhecimento deve ser exclusivo da empresa desenvolvedora, de conformidade com o Requisito XXII, 4 do Ato Cotepe n.º 06/08;

- ao citar a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, a Impugnante esquece-se de empregar a expressão "*normas gerais*", onde se permite aos demais entes da Federação a edição de normas específicas, com observância das normas gerais, não havendo qualquer conflito entre os artigos que regem o instituto da responsabilidade tributária elencados no Código Tributário Nacional, em especial do art. 134 com o art. 21, inciso XIII da Lei Estadual n.º 6.763/75;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em face do pedido de exclusão do polo passivo e das alegações apresentadas pela Impugnante, a mesma foi intimada para que apresentasse documentos, requerimentos ou mesmo boletim de ocorrência criminal, ou outros, que pudessem robustecer as teses apresentadas, mas ela não adotou nenhuma iniciativa que pudesse comprovar as suas alegações;

- não há qualquer elemento de fato ou legal que possa ser utilizado para a exclusão da Impugnante do polo passivo da obrigação tributária.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de utilização de programa aplicativo fiscal – PAF/ECF irregular, pelo que se exige a Multa Isolada prevista no inciso XXVII do art. 54 da Lei n.º 6.763/75.

Em trabalho desenvolvido, após a verificação da regularidade na utilização dos ECFs e acessórios, nos dias 22 a 24 de janeiro de 2013, a Fiscalização constatou a utilização do programa aplicativo - PAF/ECF, descrição "FLASH PDV" - Versão 6.0.0, com status de cancelado, por força da Portaria n.º 81/09, desde 1º de janeiro de 2012, desenvolvido pela empresa PDV Automação Comercial Ltda (Coobrigada), CNPJ: 04.282740/0001-19, cujo principal executável é "FPDV.EXE", Código MD55A5FAB1C82B3F69E3C9E41A5142AC34A. O programa foi cancelado por estar em desacordo com a legislação tributária, conforme "Auto de Constatação de Uso Irregular de ECF" (fl. 08), contendo em seu verso "Termo de Constatação", que descreve outras infringências, além daquela retrocitada (PAF/ECF-Versão cancelada) quais sejam:

- a versão do PAF não disponibiliza em nenhuma das telas o livre acesso ao "Menu Fiscal", infringindo o que dispõe o item 1 do Requisito VII do Ato Cotepe n.º 06/08;

- o cupom fiscal de venda não imprime a expressão "Minas Legal", infringindo o item 02, Requisito VIII-A do Ato Cotepe n.º 06/08, impossibilitando o consumidor de concorrer a prêmios oferecidos pela Secretaria de Estado da Fazenda.

### **Da Sujeição Passiva**

Cabe examinar, inicialmente, o argumento da Impugnante/Coobrigada de que não poderia compor a sujeição passiva da obrigação tributária exigida pelo que, pede sua exclusão do polo passivo.

Para sustentar seu pedido a Impugnante inicia sua fala informando que autorizou a revenda de seu produto por intermédio do Sr. Henrique de Oliveira Guilherme, mas somente nos anos de 2008 a 2010.

Contudo, não foram carreados aos autos, mesmo após a nova oportunidade concedida pelo Fisco (fls. 48/49), quaisquer documentos que pudessem comprovar o argumento da Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, não foram apresentados nem mesmo os dados pessoais e profissionais do Sr. Henrique de Oliveira Guilherme ou qualquer documento de constituição e desfazimento da relação de trabalho entre ele e a Impugnante.

Ante a ausência de documentos não é possível afastar a responsabilidade da empresa desenvolvedora do programa do polo passivo da obrigação tributária.

Repita-se, pela importância, que a Impugnante poderia ter apresentado qualquer documento para comprovar sua alegação, tais como contrato/distrato de prestações de serviços, recibos de pagamentos, comprovantes de depósito em conta corrente/poupança, guias de recolhimentos da contribuição social para INSS em nome do Sr. Henrique de Oliveira Guilherme, mas nada foi trazido aos autos.

A Impugnante ainda assevera que a Autuada iniciou suas atividades em 21 de junho de 2012, segundo o cadastro da receita, sendo tal data incompatível com o período em que tinha representação na cidade.

Entretanto, mais uma vez, faltam documentos para a comprovação dos argumentos apresentados.

Importante destacar que as situações postas no presente Auto de Infração, bem como na impugnação apresentada, são graves e podem demandar responsabilidade civil ou até mesmo criminal. Neste sentido, os argumentos apresentados pela Impugnante demandariam mínimas providências, tais como a solicitação de lavratura de um Boletim de Ocorrência Criminal (BO), que poderia robustecer a gravidade da alegação de uso indevido por terceiros de seu programa.

No entanto, também não foram apresentadas quaisquer medidas tomadas pela Impugnante.

De todo o contexto dos autos tem-se que o fato comprovado é uma empresa varejista utilizando o PAF/ECF desenvolvido pela Impugnante irregularmente e, até o momento, não há qualquer prova de que não tenha sido instalado pela própria empresa desenvolvedora ou por pessoas por ela autorizadas, já que o aplicativo foi desenvolvido pela Defendente.

É de se considerar, ainda, que, para que determinado ECF funcione em um PAF, é indispensável que haja arquivo auxiliar criptografado, cujo conhecimento deve ser exclusivo da empresa desenvolvedora, de conformidade com o Requisito XXII, 4, do Ato Cotepe n.º 06/08.

A Impugnante cita a Constituição da República Federativa do Brasil e o Código Tributário Nacional, onde está determinado que cabe à lei complementar estabelecer em matéria tributária a definição de tributos e de suas espécies, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes.

As normas gerais realmente são estabelecidas no Código Tributário Nacional que, como destacado pela Impugnante, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Contudo, cabe aos demais entes da Federação a edição de normas específicas, com observância das normas gerais, não havendo qualquer conflito entre os artigos que regem o instituto da responsabilidade tributária elencados no Código

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

Tributário Nacional, em especial o art. 134 com as regras constantes do art. 21, inciso XIII da Lei Estadual Mineira n.º 6.763/75 que embasa o presente feito fiscal.

Para que fique clara a matéria e o fato de não haver qualquer conflito entre as normas citadas na peça de defesa e a legislação estadual, veja-se os dispositivos citados pela Impugnante, *in verbis*:

**Constituição Federal de 1988**

Art. 146. Cabe à lei complementar:

.....  
III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

**Código Tributário Nacional**

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

.....  
Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

**Responsabilidade de Terceiros**

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com

este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

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

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

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

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

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

#### **SEÇÃO IV**

##### **Responsabilidade por Infrações**

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.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

### Lei n.º 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

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

Pelo exposto, deve ser mantida a Impugnante no polo passivo.

### Do Mérito

Em relação ao mérito propriamente dito deve a Câmara a analisar a imputação fiscal de que a Autuada – Higor Morais Nunes Eireli estaria utilizando o Programa Aplicativo Fiscal (PAF/ECF) indevidamente instalado, uma vez que o programa utilizado estava cancelado.

Assim, dos autos tem-se que a Autuada realmente exercia a atividade de posto revendedor de combustíveis e, efetivamente, no momento da autuação, não estava utilizando corretamente o Programa Aplicativo Fiscal (PAF/ECF).

Nesta linha, crucial verificar as normas tidas como infringidas pela Autuada, a começar pelo Ato Cotepe ICMS n.º 06/08, a saber:

### **ATO COTEPE/ICMS n.º 06/08**

O Secretário Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, no uso de suas atribuições que lhe confere o art. 12, XIII, do Regimento da Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS, de 12 de dezembro de 1997, torna público que a comissão, na sua 132ª reunião ordinária, realizada nos dias 17 a 19 de março de 2008, em Brasília, DF, aprovou a especificação dos requisitos que devem ser observados pelo Programa Aplicativo Fiscal - Emissor de Cupom Fiscal (PAFEF) e pelo Sistema de Gestão (SG), utilizados por estabelecimento usuário de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF)



.....

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

O Ato Cotepe ICMS n.º 21/10 altera o Ato Cotepe ICMS n.º 06/08 e traz em seu texto a especificação de requisitos do Programa Aplicativo Fiscal - Emissor de Cupom Fiscal (PAF-ECF) e do Sistema de Gestão. Este ato normativo especifica, em seu art. 1º, Anexo 1 os requisitos que não foram observados pela ora Impugnante.

No caso dos autos os requisitos não cumpridos pelo programa utilizado pela Autuada estão elencados não só no Auto de Constatação (fl. 08 – frente e verso), como no próprio Auto de Infração (fl. 02).

Portanto, a infração é objetiva e encontra-se demonstrada nos autos.

Importa observar que apenas a Coobrigada – desenvolvedora do programa apresentou impugnação. Em sua peça de defesa a própria desenvolvedora informa (fl.25) “*que o Autuado utiliza versão que não mais é comercializada, sendo os atuais 6.03 e 6.04.*”

Verificado, portanto, que a imputação de utilização irregular de programa aplicativo fiscal está comprovada e o contrário não restou demonstrado nos autos, cumpre analisar também a penalidade exigida no presente lançamento, qual seja, aquela prevista no art. 54, inciso XXVII da Lei n.º 6.763/75, a saber:

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 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) UFEMG's por infração;  
.....

Da análise da conduta descrita no dispositivo legal retro transcrito diante da autuação fiscal, percebe-se a perfeita subsunção do fato à norma.

Sendo a infração descrita no Auto de Infração sob exame objetiva e encontrando-se perfeitamente caracterizada nos autos, correta a exigência do crédito tributário.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Revisora), Luiz Geraldo de Oliveira e Orias Batista Freitas.

**Sala das Sessões, 25 de setembro de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente / Relatora**