

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.147/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000166105-61
Impugnação: 40.010128047-97
Impugnante: Ind. e Com. de Colchões Vale do Aço Ltda
IE: 134503181.00-94
Origem: DFT/Manhuaçu

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL – DENÚNCIA ESPONTÂNEA . Constatação de falta de recolhimento do ICMS incidente sobre as saídas desacobertadas, que foram espontaneamente denunciadas pela Autuada, ao argumento de que todas as mercadorias foram destinadas a consumidores finais. A escrita fiscal da Autuada, no entanto, demonstra a proporção entre as saídas para consumidores finais e aquelas destinadas a comerciantes, o que enseja a aplicação da média para as saídas desacobertadas de documento fiscal. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6763/75. No entanto, exclui-se parte das exigências fiscais nos termos do art. 150 § 4º do CTN.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Constatação de falta de recolhimento da parcela de ICMS/ST, incidente sobre as saídas desacobertadas espontaneamente denunciadas pela Autuada, ao argumento de que todas as mercadorias foram destinadas a consumidores finais. A escrita fiscal da Autuada, no entanto, demonstra a proporção entre as saídas para consumidores finais e aquelas destinadas a comerciantes, o que enseja a aplicação da média para as saídas desacobertadas de documento fiscal. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação em dobro prevista no inciso III do § 2º do art. 56 da Lei nº 6763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o recolhimento a menor de ICMS nas operações próprias espontaneamente denunciadas ao Fisco, em face da dedução dos créditos extemporâneos vinculados às aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no inciso III do art. 70 do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação em dobro prevista no inciso III do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. No entanto, exclui-se parte das exigências fiscais, nos termos do art. 150 § 4º do CTN.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação trata de duas infrações a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) falta de recolhimento do ICMS/ST relativo às saídas de mercadorias desacobertadas, espontaneamente denunciadas ao Fisco;

b) recolhimento a menor de ICMS nas operações próprias relativas às saídas de mercadorias desacobertadas, espontaneamente denunciadas ao Fisco, por deduzir indevidamente créditos extemporâneos relativos às aquisições de material de uso e consumo.

Considera-se o período compreendido entre janeiro de 2005 e dezembro de 2009.

Exige-se ICMS, ICMS/ST e a Multa de Revalidação normal e em dobro, capitulada no art. 56, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75, conforme o caso.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por seu representante legal, Impugnação às fls. 357/359, juntando os documentos de fls. 361/1.434, requerendo, ao final, a procedência da Impugnação.

A Autuada pugna em sua defesa pela efetiva realização das saídas de mercadorias a consumidor final, apresentando cópias de extratos bancários, e relatório parcial de vendas realizadas por meio de cartão de crédito.

No que se refere ao aproveitamento extemporâneo, requer que se proceda a revisão da glosa dos créditos por se tratarem de insumos necessários à sua operação (produção, venda e entrega).

Requer ainda pela produção de prova pericial apresentando quesitos.

O Fisco, em Manifestação de fls. 1.443/1.447, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme consta dos autos, na elaboração do trabalho fiscal constatou-se mediante análise da escrita contábil da Impugnante, que promoveu a saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, apurada por meio da presunção legal prevista no art. 49 § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 40 da Lei nº 9.430/96 (omissão na contabilidade de diversas obrigações contraídas junto aos fornecedores com a consequente falta de escrituração dos pagamentos efetuados).

Antecipando-se à ação fiscal, a empresa reconheceu a irregularidade, apresentando denúncia espontânea relativa à ocorrência de saídas desacobertadas no montante de R\$ 7.471.200,00 (sete milhões, quatrocentos e setenta e um mil e duzentos reais) no período compreendido entre janeiro de 2005 e dezembro de 2009.

Entretanto, o ICMS devido foi calculado a menor, uma vez que para elaboração dos cálculos foi desconsiderada sua condição de substituta tributária, nos termos do item 21, Anexo XV do RICMS/02.

A Impugnante alegou sem, contudo, apresentar qualquer prova, que todas as vendas foram realizadas a consumidor final, além de terem sido abatidos

indevidamente, créditos extemporâneos relativos a notas fiscais de uso e consumo não escrituradas.

Foram anexadas aos autos pelo Fisco, cópia da Denúncia Espontânea referida (fls. 13/19), cópia das páginas com informações pertinentes extraídas do livro Registro de Apuração do ICMS, cálculo de relação percentual de vendas internas sujeitas a substituição tributária, demonstrativo do crédito tributário.

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Do Pedido de Perícia

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando os quesitos de fls. 358/359 e indicando Assistente Técnico.

Os questionamentos da Autuada buscam aferir o montante comercializado diretamente com consumidores finais e argui sobre a legitimidade dos créditos de ICMS deduzidos do montante mensal de débitos de ICMS apurados por ocasião da denúncia espontânea.

No primeiro caso, a relação de saídas a consumidor final, confrontadas com o faturamento total já foi objeto de apuração do Fisco, uma vez que a exigência apurada pela Fiscalização decorre dessa média, conforme planilha de fls. 351/356, sobre a qual manifestar-se a por ocasião da análise do mérito do lançamento.

No tocante à dedução dos créditos originários de aquisições de material de uso e consumo, não se trata de matéria que prescinda de prova pericial, pois a questão pode ser resolvida pela análise da legislação tributária, uma vez que não reside qualquer dúvida quanto aos materiais adquiridos e a finalidade desses produtos.

Assim, nos termos do disposto na alínea “a” do inciso II do art. 142 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, indefere-se o pedido de realização de prova pericial.

Do Mérito

Falta de recolhimento do ICMS/ST relativo às saídas de mercadorias desacobertas espontaneamente denunciadas ao Fisco

Inicialmente, cumpre esclarecer que o trabalho fiscal foi realizado por meio de verificação da escrituração contábil da empresa, quando se constatou a não contabilização de diversas obrigações contraídas (passivo oculto), bem como dos pagamentos correspondentes, caracterizando omissão de receita, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96.

A mencionada constatação se deu por meio de verificação das operações declaradas pelos seus fornecedores nos arquivos eletrônicos Sintegra, em que várias operações não constavam na escrituração da Autuada.

Com o intuito de dar maior robustez ao trabalho, o Fisco intimou os fornecedores (cerca de uma centena) a confirmar as operações por eles declaradas e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

omitidas pela Autuada, por meio de apresentação das notas fiscais e dos comprovantes de pagamento.

A partir dessas intimações, a Autuada tomou conhecimento de que as irregularidades em sua escrituração contábil haviam sido descobertas pelo Fisco, providenciando, em seguida, denúncia espontânea de omissão de receita, conforme documento de fls. 13/303.

No referido documento, a Impugnante relacionou as notas fiscais que deixou de escriturar e as contabilizou como receita de vendas desacobertadas de documentação fiscal, uma vez que ainda não havia sido lavrado o Auto de Início da Ação Fiscal.

Ao apurar o saldo a recolher, a Autuada afirmou que todas as saídas desacobertadas no período se destinaram a consumidor final, recolhendo, em decorrência, apenas o ICMS devido pelas operações próprias, sem a parcela devida a título de ICMS/ST, conforme previsão contida no item 21 do Anexo XV do RICMS/2002, com vigência a partir de 01/12/05.

O Fisco, discordando dessa afirmativa, elaborou a planilha de fls. 351/354, demonstrando que a Autuada destina mais de 95% (noventa e cinco por cento) de seus produtos para empresas revendedoras, conforme registro no livro Registro de Apuração do ICMS, que serviu de base para o Fisco calcular a relação percentual das vendas desacobertadas sujeitas ao recolhimento por substituição tributária.

Como se observa pela planilha mencionada, a partir de dezembro de 2005 (início de vigência da substituição tributária), é evidente que a parcela de venda destinada a consumidores finais é infinitamente menor que as mercadorias destinadas a revenda, sujeitas ao regime de substituição tributária.

Após apurar os percentuais, o Fisco elaborou a planilha de fls. 355/356, agregando ao valor indicado na planilha de fls. 14/19, para o período após dezembro de 2005, a MVA de 65,86% (sessenta e cinco vírgula oitenta e seis por cento), prevista para os artigos de colchoaria, exigindo a diferença do imposto a título de substituição tributária.

Na apuração do imposto, o Fisco adotou a alíquota de 12% (doze) por cento para as operações próprias e de 18% (dezoito por cento) para as operações subsequentes, conforme previsão contida na subalínea "b7" da alínea "b" do inciso I do art. 42 do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores.

Por óbvio, não seria razoável afirmar que toda a comercialização sem emissão de documentos fiscais teria se realizado com consumidores finais.

A defesa junta documentação no sentido de comprovar sua alegação, consubstanciada no relatório parcial de vendas por cartão de crédito e extratos bancários que, segundo a Impugnante, comprovam o recebimento das operações com os consumidores finais.

Como bem disse o Fisco, os relatórios de operações com cartão e extratos bancários apresentados não se prestam a comprovar que as vendas foram realizadas a consumidor final, já que nada impede que o revendedor varejista adquira suas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias por meio de cartão de crédito ou débito, uma vez que os relatórios não fornecem os nomes dos compradores.

Destaque-se, por oportuno, que nem mesmo o fato de alguns dos valores serem baixos permite esta conclusão, visto que a empresa apresenta, apenas no período autuado, cerca de cinco mil notas destinadas a revenda, com incidência de Substituição Tributária (CFOP 5.401) e de valor inferior a R\$1.000,00 (Mil reais), conforme destacou o Fisco.

Por outro lado, conforme pesquisa efetuada pelo Fisco, o valor total das vendas com cartão, conforme informações prestadas pelas administradoras à SEF são muito inferiores ao valor total das saídas desacobertadas apuradas no período.

Assim, não havendo provas efetivas de que as mercadorias se destinaram a consumidores finais, a adoção da mesma proporção efetivamente contabilizada pela Autuada se torna legítimo, uma vez que se funda nos próprios registros da escrita fiscal da Impugnante.

Registra o Fisco, a título de informação, que além das mencionadas irregularidades, o Fisco detectou a existência de várias outras notas não escrituradas na contabilidade e que não foram relacionadas na denúncia espontânea, fazendo presumir a ocorrência de mais saídas desacobertadas além das denunciadas (omissão de pagamentos a fornecedores, cujos comprovantes foram apresentados pelos mesmos, depois de intimados).

Para esta ocorrência foi emitido um Auto de Infração distinto (PTA 01.000166108.04), que foi parcelado pelo sujeito passivo. No referido Auto de Infração, o montante de saídas desacobertadas foi de R\$1.236.883,79 (Hum milhão, duzentos e trinta e seis mil, oitocentos e oitenta e três reais e setenta e nove centavos), tendo sido exigido, além de ICMS, as multas de revalidação e isolada e o ICMS/ST, nos mesmos percentuais do presente Auto de Infração.

No caso deste outro PTA, a Autuada reconheceu a correção do procedimento fiscal, promovendo o parcelamento do crédito tributário.

Salienta o Fisco que outros lançamentos de igual teor foram levados a julgamento, sendo aprovados pelo Conselho de Contribuintes, como nos casos dos Acórdãos nºs 18.274/09/2ª e 19.274/09/3ª.

Correta, portanto, a exigência do ICMS devido por substituição tributária, nos moldes da apuração realizada pelo Fisco.

No tocante às multas de revalidação, foram elas aplicadas de acordo com o regime de apuração do imposto. Assim, para as operações realizadas até 30/11/05, exigiu-se a multa de revalidação simples, no percentual de 50% (cinquenta por cento), enquanto para o período posterior, já sob a égide do regime de substituição tributária, exigiu-se a multa de revalidação em dobro, nos termos do inciso III do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a saber:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária.

Por tudo, revelam-se corretas em parte as exigências fiscais em razão da decadência do art. 150 § 4º do CTN que será tratada ao final deste acórdão.

Recolhimento a menor de ICMS nas operações próprias relativas às saídas de mercadorias espontaneamente denunciadas ao Fisco, por deduzir créditos extemporâneos relativos às aquisições de material de uso e consumo.

Quanto aos créditos extemporâneos deduzidos dos débitos apurados na denúncia espontânea, sustenta o Fisco que a Autuada não poderia abatê-los dos valores denunciados, nem mesmo se o aproveitamento fosse legítimo, escorando-se na previsão contida no art. § 2º do art. 67 do RICMS/02, que assim cuida da matéria:

Art. 67

(...)

§ 2º O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o documento respectivo, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante:

I - escrituração de seu valor no livro Registro de Entradas, se o documento fiscal ainda não houver sido lançado neste livro, fazendo-se, na coluna "Observações" e no documento fiscal, anotação da causa da escrituração extemporânea;

II - escrituração de seu valor no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), no campo "Outros Créditos", se o documento fiscal já houver sido lançado no livro Registro de Entradas, consignando-se observação esclarecedora da ocorrência;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - comunicação do fato à repartição fazendária a que o mesmo estiver circunscrito, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração do imposto em que o crédito foi apropriado.

Não obstante a firmeza do Fisco, a regra acima se constitui na forma do aproveitamento do crédito, não podendo impor restrições quando os mesmos forem legítimos, ainda mais na hipótese dos autos, por se tratar de uma denúncia espontânea em relação às saídas desacobertadas.

Por se tratar de regra controlística, o não cumprimento implica em sanção por descumprimento de obrigação acessória, mas admitir-se-ão os créditos quando legítimos.

Todavia, quanto ao mérito da dedução, os insumos a que se refere a Autuada são, quase em sua totalidade combustíveis, bem como pneus e outros acessórios para veículos automotores, que não dão direito a crédito, uma vez que combustíveis e pneus somente autorizam a compensação de créditos para as empresas prestadoras de serviço de transporte de cargas e passageiros, conforme previsão legal estampada no art. 66 e 70 do RICMS/02, nos seguintes termos:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

(...)

VIII - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020.

(...)

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

(...)

Não obstante a Autuada não ter relacionado individualmente os produtos geradores dos créditos, considerando os fornecedores apontados na planilha de fls. 20/303, não resta qualquer dúvida de que se referem aos produtos mencionados anteriormente (combustível, pneus e peças de veículos).

Corretas em parte as exigências fiscais em razão da decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN, que será tratada a seguir.

Contudo, considerou a Câmara que no caso em epígrafe deve ser aplicada a decadência dos créditos para cancelar as exigências anteriores a 16/07/05, conforme preconiza o art. 150 § 4º do CTN, ora reproduzido *ipsis literis*:

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

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

No caso em comento, e exclusivamente em função da denúncia espontânea e recolhimento (ainda que com valor equivocado) do imposto devido, deve de fato ser aplicado o artigo em referência, uma vez que caberia ao Fisco a partir daí proceder ou não há homologação dos recolhimentos, dispondo o Fisco do prazo de 05 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente as atividades do contribuinte.

Referida homologação se dá tacitamente com o decurso do prazo de 05(cinco) anos, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Assim, considerando ter a Impugnante recebido o Auto de Infração na data de 16/07/10, esta data deve ser tomada como referencial para aplicação da decadência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para cancelar as exigências até 16/07/05 por decaído o direito da Fazenda de formalizar o lançamento com base no § 4º do art. 150 do CTN. Vencidos, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) que excluía também os valores apresentados pela Impugnante como vendas a consumidores finais e os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Revisor) e Ivana Maria de Almeida que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Fabrícia Lage Fazito Rezende Antunes. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 11 de abril de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relator

Carlos Alberto Moreira Alves
Relator / Designado

Cama/ml

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.147/11/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000166105-61	
Impugnação:	40.010128047-97	
Impugnante:	Indústria e Comércio de Colchões Vale do Aço Ltda	
	IE: 134503181.00-94	
Origem:	DFT/Manhuaçu	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Consta do Auto de Infração que a imputação fiscal partiu da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 40 da Lei Federal n.º 9.430/96, tendo ocorrido omissão, na contabilidade, de diversas obrigações contraídas junto a seus fornecedores, com a conseqüente falta de escrituração dos pagamentos efetuados.

Contudo, também está claro no relatório do Auto de Infração que a ora Impugnante “*antecipando-se a ação fiscal*”, “*reconheceu a irregularidade, denunciando espontaneamente a ocorrência de saídas desacobertadas no montante de R\$ 7.471.200,00, entre janeiro/2005 e dezembro/2009. Entretanto, o ICMS a recolher foi calculado a menor, tendo em vista que foi ignorada a sua condição de substituto tributário, imposta pelo item 21 do Anexo XV do RICMS/2002 desde 01/12/2005 (alegou-se, sem qualquer prova, que todas as vendas foram destinadas a consumidor final), além de terem sido abatidos, indevidamente, créditos extemporâneos relativos a notas fiscais de uso/consumo não escrituradas*”.

Exigências do ICMS e do ICMS/ST relativos a diferença apurada, bem como da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75. Referida multa foi exigida em dobro a partir de 30 de novembro de 2005.

Importante registrar a concordância em relação à ocorrência da decadência com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional tendo em vista a especificidade do presente lançamento, não havendo divergência neste particular.

Destaco que, no caso em tela, todo o lançamento se deu com base na denúncia espontânea feita pela ora Impugnante e, apenas a partir deste instrumento, partiu o Fisco para a homologação dos valores denunciados e chegou à presente imputação fiscal.

Este ponto é crucial para configurar a diferença deste lançamento de outros apreciados pelo Conselho de Contribuintes e determinar a aplicação do art. 150, § 4º do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Código Tributário Nacional em detrimento das regras contidas no art. 173 do mesmo Código.

Para melhor elucidar a questão veja-se a redação do citado § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional:

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

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

No caso em tela, antes de qualquer procedimento do Fisco, a Impugnante verificou falta de recolhimento do ICMS e promoveu a denúncia espontânea com o respectivo pagamento do tributo.

A ocorrência dos fatos geradores se deu a partir do exercício de 2005.

Assim, o Fisco não buscou a homologação dos lançamentos feitos pela Impugnante antes de sua manifestação configurada pela denúncia espontânea. Apenas a partir deste momento o Fisco, para homologar o imposto na oportunidade pago, fez a verificação.

A pergunta que se apresenta é se, naquele momento, o Fisco poderia fazê-lo.

A resposta é que, em 16 de julho de 2010, data do recebimento do Auto de Infração pela ora Impugnante, o Fisco já não poderia mais formalizar a cobrança em relação aos fatos geradores ocorridos até 16 de julho de 2005.

O Fisco teve a oportunidade de buscar junto ao Contribuinte os valores que não foram levados à tributação no prazo estabelecido no Código Tributário Nacional. Não o fez. Com a apresentação da denúncia espontânea e o pagamento do imposto, questiona os valores recolhidos. Contudo, neste momento, já não poderia mais fazê-lo.

Ademais, não se pode admitir o instituto da denúncia espontânea como mecanismo para ampliar o prazo para o Fisco verificar os lançamentos feitos.

Sobre a aplicação da regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional leciona Sacha Calmon Navarro Coelho em sua recém publicada obra intitulada “Curso de Direito Tributário” (Editora Forense – 11ª edição – 2010):

“O crédito tributário nasce com a ocorrência do fato gerador. Salvo os casos em que o contribuinte, sem interferência do Estado, ele próprio, recolhe o tributo, o direito de crédito da Fazenda Pública, para aperfeiçoar-

se e tornar-se exigível, depende do *ato jurídico do lançamento*. Se este não é praticado a tempo (preclusão), ocorre a *decadência daquele direito*.

.....
Temos, então, quatro pontos de partida, *dies a quo*, para contar os cinco anos que fazem decair o direito de crédito da Fazenda Pública em decorrência de preclusão do ato jurídico.

A) A regra geral – ligada à anualidade do exercício fiscal – é a do art. 173, I; o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O fato gerador ocorre em março de 1997. começa-se a contar o prazo decadencial em 1º de janeiro de 1998. cinco anos depois ocorrerá a decadência.

B) Todavia, o *dies a quo* acima referido pode ser antecipado caso a Fazenda Pública se apresse ao dia primeiro do exercício seguinte, praticando, sem lhes dar seguimento, atos necessários ao lançamento. É precisamente o que dispõe o parágrafo único do artigo sob comentário.

A Fazenda, já em junho de 1997, expede notificação requerendo documentos ligados ao fato tributável. Da data do recebimento da notificação começa-se a contar o prazo de decadência do crédito;

C) Nos impostos sujeitos a “lançamento por homologação”, contudo – desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário -, o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da correspondente obrigação, a teor do § 4º do art. 150, retranscrito.”

Portanto, em relação aos fatos geradores ocorridos até 16 de julho de 2005, deve ser considerado que, como o crédito tributário nasceu com a ocorrência do fato gerador, e a Impugnante, por denúncia espontânea, promoveu os pagamentos, sem interferência do Estado, o direito de crédito da Fazenda Pública não foi praticado a tempo, ocorrendo a decadência.

Apenas cumpre acrescentar que o próprio instituto da denúncia espontânea exclui, completamente, qualquer arguição de dolo, fraude ou má-fé.

Em relação ao mérito propriamente dito lembro que o próprio Auto de Infração diz textualmente que a Impugnante alegou que todas as vendas desacobertadas foram destinadas a consumidor final.

Para comprovar a saída a consumidor final, a Contribuinte apresenta as seguintes provas:

- relatório parcial de vendas através de cartão de crédito;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- extratos bancários que comprovam o depósito de cheques de consumidores;

- extratos bancários que comprovam o recebimento de cobrança bancária para os clientes de revenda de colchões, sujeitas à emissão de notas fiscais.

Nas saídas para consumidor não pode ser exigido o imposto por substituição tributária, pois, por óbvio, não se configura a existência de operações de circulação de mercadoria posteriores não se materializando a justificativa para exigência de imposto com margem de valor agregado.

Assim, as operações que destinem mercadorias diretamente a consumidores finais, não estão sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária.

Sustenta o Fisco que visto que os clientes precípuos de qualquer indústria são revendedores de mercadorias, sendo a venda a consumidor final uma exceção. Entretanto, se esta ilação feita pelo Fisco é admissível pela prática, também é possível abstrair que as compras realizadas por cartão de crédito são, geralmente, feitas por pessoas físicas e não por pessoas jurídicas.

Alega também o Fisco que a própria Impugnante destina mais de 95% (noventa e cinco por cento) de seus produtos para empresas revendedoras, conforme demonstraria a planilha de fls. 351/354 e o seu livro Registro de Apuração do ICMS, que serviram de base para o Fisco calcular a relação percentual das vendas desacobertas sujeitas a substituição tributária. No entanto, o caso dos autos se refere a vendas desacobertas de documentos fiscais hábeis. Estas vendas, é claro, não estavam registradas nos livros fiscais e, portanto, não compõem o percentual a que chegou o Fisco.

Veja-se que o caso dos autos não se refere a produtos de pequeno valor. Para estes produtos não há mesmo vendas diretas da fábrica para consumidores finais. Contudo, em casos como o dos autos, é perfeitamente possível a venda direta da indústria para consumidores finais, pois existe até mesmo a fabricação sob medida para atender a uma demanda específica do consumidor. Assim, é perfeitamente possível a venda direta da indústria para consumidor final.

Os relatórios de operações com cartão e extratos bancários apresentados se prestam a comprovar que as vendas foram realizadas a consumidor final. Se é certo, como sustenta o Fisco de que nada impede que o revendedor varejista adquira suas mercadorias por meio de cartão de crédito ou débito, também é certo que esta não é prática do mercado, uma vez que estes, pelos volumes adquiridos, tem até mesmo possibilidade de negociar condições de pagamento melhores do que as ofertadas pelos cartões de crédito.

Ademais, em várias operações registradas nos documentos apresentados pela Impugnante os valores são muito baixos permitindo a conclusão de que as vendas são para consumidores finais e não para revenda.

Importa registrar que a Fiscalização considerou a existência de vendas para consumidor final e que estas não sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nos acórdãos citados na Manifestação Fiscal que aprovaram lançamentos considerando todas as operações como sujeitas à substituição tributária não se configura situação fática e probatória semelhante a dos presentes autos, pois este voto leva em consideração às provas trazidas pela Impugnante no sentido de existência de vendas a consumidores finais.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para além das exigências relacionadas ao período até 16 de julho de 2005, excluir também os valores apresentados pela Impugnante como vendas a consumidores finais nos documentos por ela juntados aos autos.

Sala das Sessões, 11 de abril de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.147/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000166105-61
Impugnação: 40.010128047-97
Impugnante: Indústria e Comércio de Colchões Vale do Aço Ltda
IE: 134503181.00-94
Origem: DFT/Manhuaçu

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, 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.

Trata-se de discordância relativa à decisão desta 2ª Câmara, pelo voto de qualidade, de aplicar o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN) para se determinar a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir parcela do crédito tributário discriminado no PTA em epígrafe.

Segundo essa decisão, pelo fato de o crédito tributário ter origem em denúncia espontânea, argumentou-se que, nesse caso, o presente lançamento de ofício representaria uma homologação daquilo que foi denunciado, o que determinaria a observância do prazo estipulado para esse fim previsto no § 4º do art. 150 mencionado.

Ora, com a devida vênia, a homologação de que trata o dispositivo aludido se refere à parcela regularmente apurada e, na hipótese de saldo devedor, recolhida pelo sujeito passivo.

Os valores cobrados no PTA em epígrafe se referem à parcela não apurada pelo contribuinte e, conseqüentemente, não recolhida, tendo em vista a omissão e inexatidão do contribuinte ao realizar a apuração do crédito tributário devido, o que ensejou o lançamento de ofício, nos termos do inciso V do art. 149 do CTN.

Nesse caso, o prazo estipulado para a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento de ofício está previsto no inciso I do art. 173 do mesmo CTN, nos seguintes termos:

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo exposto, em virtude de a intimação do Auto de Infração ter-se consumado em data anterior ao término do prazo decadencial, julgo procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 11 de abril de 2011.

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Conselheiro**

CC/MIG