

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	19.113/09/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000159084-27	
Impugnação:	40.010123694-38	
Impugnante:	Buritis Indústria e Comércio de Calçados Ltda. ME	
	IE: 452236741.00-89	
Proc. S. Passivo:	Antônio Fernando de Lacerda	
Origem:	DF/Divinópolis	

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA. Exigências de ICMS, MR e MI capitulada no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75, em função de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º, da Lei 6763/75, c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02, face à existência de recursos creditados em conta-corrente bancária de titularidade do Sujeito Passivo, sem comprovação da origem e sem lastro em documentos fiscais, caracterizando omissão de receitas. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de março de 2005 a dezembro de 2007, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º, da Lei 6763/75, c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02, face à existência de recursos creditados em conta-corrente bancária de titularidade do Sujeito Passivo, sem comprovação da origem e sem lastro em documentos fiscais.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta prevista no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1003/1009, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1023/1035

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.040/1.054, opina pela procedência parcial do lançamento para adotar a carga tributária mensal relativa às operações internas da Autuada estampada no Anexo I, juntado ao parecer.

DECISÃO

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de março de 2005 a dezembro de 2007, face à existência de recursos creditados em conta-corrente bancária de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

titularidade do Sujeito Passivo, sem comprovação da origem e sem lastro em documentos fiscais.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta prevista no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75.

“II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte.”

De acordo com informações prestadas pelo Fisco, durante os trabalhos de auditoria contábil da conta “Disponibilidades” da empresa autuada (Contas Caixa e Bancos), comparando a documentação fiscal e contábil e analisando os extratos bancários da conta corrente nº. 11.604-1, agência 2354-X, do Banco do Brasil S.A. de Nova Serrana, de titularidade do Sujeito Passivo, foi constatado que a partir do mês de março de 2005 iniciaram-se diversos recebimentos de valores sob a forma de transferências on-line, sendo que tais valores não se vinculavam às operações comerciais declaradas para o período.

Todas as transferências se originavam da conta corrente nº. 13345, do próprio Banco do Brasil de Nova Serrana, também pertencente ao Sujeito Passivo, e foram realizadas mediante utilização do código identificador número “552354000013345”, sendo que a agência e o número da conta corrente de origem dos recursos eram identificadas pelas posições “3” a “6” (2354) e “11” a “15” (13345), do mencionado código.

Uma vez que os livros e documentos fiscais e contábeis apresentados foram insuficientes para esclarecer as dúvidas suscitadas em relação a essas transferências *on-line*, o Fisco relacionou os valores transferidos e intimou a Impugnante a comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos (fls. 08), mas não recebeu a documentação solicitada.

Diante da não comprovação da origem de recursos, o Fisco lançou mão da presunção legal prevista no art. 49, § 2º, da Lei 6763/75, c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02, considerando todos os valores acima indicados como provenientes de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

“Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

(...)

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.”

.....
"Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal."

Observe-se que a presunção legal em apreço não se restringe aos casos de "saldo credor na conta caixa" ou da existência de "passivo fictício", pois o dispositivo acima autoriza, de forma cristalina, a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta "Bancos", equivalente à conta "Caixa" ("Caixa" e "Bancos" formam, contabilmente, o grupo denominado "Disponibilidades" – Ativo Circulante).

Por outro lado, deve-se destacar que "a denominada presunção *juris tantum* permite a utilização de prova em contrário para ilidi-la. Portanto, se a legislação admite presunção de veracidade em relação a determinados efeitos provenientes de relação jurídica, também determinada, a despeito do ordenamento positivo, pode-se produzir prova em contrário, realizando-se o intento de fazer que a lei não incida sobre aquele determinado caso concreto e provando-se que a relação jurídica não existiu, ou seus efeitos não foram aqueles que a legislação teve por presumivelmente apuráveis", conforme ensina a doutrina.

Portanto, poderia a Impugnante ilidir a acusação fiscal através de anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, de que os valores depositados na conta-corrente bancária em questão se referiam a vendas de mercadorias regularmente realizadas e declaradas ao Fisco ou oriundos de outras receitas da empresa, não tributáveis pelo ICMS, mas tal prova, conforme já salientado, não foi produzida pela empresa.

Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136, do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto 44.747, de 03 de março de 2008 (equivalente ao art. 110, da CLTA/MG), *in verbis*:

"Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacoberta de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada."

Em sua peça defensiva, mais precisamente à fls. 1.004, a Autuada se limitou a afirmar que "ofertou à fiscalização todos os livros contábeis e documentos disponíveis inerentes aos lançamentos contábeis daqueles exercícios", os quais teriam sido desprezados pelo Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, basta uma simples leitura da manifestação fiscal para que se verifique que a afirmação da Impugnante não condiz com a realidade, pois toda a documentação contábil entregue ao Fisco, juntamente com os extratos bancários anexados aos autos, além de terem sido devidamente analisados, reforçam a acusação de que ocorreram saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Nesse sentido, deve-se destacar, inicialmente, que a conta “Clientes” (equivalente à conta “Duplicatas a Receber”) possuía, em 31/12/04, saldo ZERO (R\$ 0,00), conforme Balanço Patrimonial relativo ao exercício de 2004 (fls. 255/257), ou seja, no início do exercício de 2005 inexistiam valores a receber relativos a eventuais vendas a prazo.

Por outro lado, da análise dos lançamentos contidos no livro “Razão Analítico”, relativos à conta “Receita Operacional Bruta”, exercícios de 2005 a 2007, verifica-se que todas as vendas registradas eram à vista, o mesmo acontecendo com os “serviços de industrialização” realizados (ver fls. 407/499, 678/779, 923/981, 499/503, 779/782 e 981/984, respectivamente).

Além disso, inexistem lançamentos contábeis referentes a transferências de recursos da conta “Caixa” para a conta “Bancos”, exceto os lançamentos relativos a “Pagto. Depósito Cfe. Extrato” (ou “Vr Depósito Conf Extrato”) que serão analisados mais adiante, oportunidade em que ficará demonstrado que esses lançamentos não têm lastro, uma vez que suportados por débitos sob o título “Recebimento Cheque Conf. Extrato”, também sem origem comprovada e sem lastro em documentos fiscais.

Os fatos até aqui narrados permitem a conclusão de que os recursos existentes na conta corrente nº. 13345 não se referem a vendas a prazo ou à vista e nem a serviços de industrialização com emissão da documentação fiscal correspondente, o que robustece a acusação fiscal.

Outro aspecto que merece destaque é a absoluta incongruência do total de débitos (entradas de recursos) lançados na conta “Caixa”, quando comparados com a receita bruta operacional contabilizada pela empresa autuada.

A título de exemplo, os valores declarados relativos ao exercício de 2005 são os seguintes:

Receita Bruta Declarada					
Mês/Ano	Vendas a Vista (1)	Fl. Autos	Industrialização (2)	Fl. Autos	Receita Bruta (3) = (1) + (2)
janeiro-05	4.009,40	407	2.085,00	500	6.094,40
fevereiro-05	16.469,80	408	5.526,30	500	21.996,10
março-05	31.338,70	409	4.342,50	500	35.681,20
abril-05	91.044,42	413	3.805,50	500	94.849,92
maio-05	272.890,86	420	9.959,40	500	282.850,26
junho-05	246.581,06	429	8.565,00	501	255.146,06
julho-05	261.292,21	438	10.975,50	501	272.267,71
agosto-05	225.292,19	445	5.034,30	502	230.326,49
setembro-05	252.568,43	453	10.464,30	502	263.032,73
outubro-05	365.919,85	468	12.794,40	503	378.714,25
novembro-05	278.177,44	482	42.912,50	503	321.089,94
dezembro-05	296.223,87	499	952,88	503	297.176,75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tomando como referência o mesmo exercício (2005) e confrontando-se o total de débitos lançados na conta “Caixa” com a “Receita Bruta Declarada”, verifica-se uma grande disparidade, conforme anteriormente afirmado e abaixo demonstrado:

Confronto: Recursos Contabilizados Conta Caixa X Receita Bruta Declarada							
Mês/Ano	Total de Débitos (1)	Receita Bruta Declarada (2)	Diferença (3) = (1) - (2)	Caixa - Débitos Rubrica "Recebimento Cheque Conf. Extrato" (4)	Outros Lançamentos		Valor Outros (6) = (4) + (5)
					Valor (R\$) (5)	Fl. Autos	
janeiro-05	119.174,88	6.094,40	113.080,48	99.552,48	13.528,00	258	113.080,48
fevereiro-05	117.420,75	21.996,10	95.424,65	95.224,65	200,00	258 e 259	95.424,65
março-05	177.567,52	35.681,20	141.886,32	141.886,32	0,00	x	141.886,32
abril-05	251.008,47	94.849,92	156.158,55	156.158,55	0,00	x	156.158,55
maio-05	406.802,28	282.850,26	123.952,02	123.952,02	0,00	x	123.952,02
junho-05	447.851,25	255.146,06	192.705,19	191.927,66	777,53	283	192.705,19
julho-05	393.758,69	272.267,71	121.490,98	121.385,02	105,96	297	121.490,98
agosto-05	398.998,16	230.326,49	168.671,67	168.671,67	0,00	x	168.671,67
setembro-05	375.563,32	263.032,73	112.530,59	112.530,59	0,00	x	112.530,59
outubro-05	599.054,58	378.714,25	220.340,33	219.638,21	702,12	347 e 358	220.340,33
novembro-05	574.105,01	321.089,94	253.015,07	252.715,07	300,00	376	253.015,07
dezembro-05	924.351,77	297.176,75	627.175,02	623.668,02	3.507,00	386	627.175,02
Totais:	4.785.656,68	2.459.225,81	2.326.430,87	2.307.310,26	19.120,61		2.326.430,87
Observações:							
1) Rubrica "Recebimento Cheque Conf. Extrato": Lançamentos a débito da conta Caixa, não provenientes de vendas declaradas							
2) Outros Lançamentos: Referem-se a outros valores não vinculados a vendas (Ex.: Devoluções de Compras)							

Observe-se que os valores lançados a débito da conta “Caixa” (entradas de recursos), a título de “Recebimento Cheque Conf. Extrato” (fls. 258, 260, 262, 268, 279, 294, 312, 325, 339, 361, 382 e 404) não têm origem comprovada contabilmente, pois as vendas e as industrializações realizadas de forma regular já estão lançadas a débito da referida conta, com indicação das respectivas notas fiscais emitidas e, de acordo com Balanço Patrimonial relativo ao exercício de 2005 (fls. 508/509), as “Receitas Eventuais” ou “Receitas Não Operacionais” são ínfimas quando comparadas aos valores acima, o mesmo acontecendo com os demais exercícios.

Esses débitos eram sempre lançados no final de cada mês, sempre acompanhados de lançamentos a crédito sob o título “Pagto. Depósito Cfe. Extrato” (ver as mesmas folhas acima indicadas), cujo montante representa a totalidade dos recursos que transitaram pela conta nº. 13345, referentes a depósitos, recebimentos de cobrança bancária, TED, conforme quadro abaixo:

Desbloqueio Depósito (1)	Cobrança Crédito (2)	Depósitos e TED (3)	Cheques Dep. Devolvidos (4)	Total Líquido (5)=(1)+(2)+(3)-(4)
4.349,91	1.100,67	2.287,20	334,80	
3.308,80	2.115,56	177,20	668,00	
3.109,90	268,40	2.000,00		
85.281,00	462,00	2.000,00		
4.990,00	591,92	2.000,00		
5.640,10	3.329,78	2.000,00		
24,00	7.359,34	33.000,00		
	2.933,58	292,00		
	2.978,82	923,00		
	2.704,11	340,00		
	465,81	23.000,00		
	693,50	700,00		
	3.550,94	648,00		
	3.184,36	400,00		
	1.318,00	1.500,00		
	3.219,66			
	2.704,70			
	1.686,50			
106.703,71	40.667,65	71.267,40	1.002,80	217.635,96

Os valores acima relacionados foram extraídos do extrato da conta corrente nº. 13345, relativo ao mês de novembro de 2005 (fls. 67/73). O “Total Líquido” dos recursos que transitaram pela conta refere-se aos “Depósitos em Cheques Desbloqueados”, acrescidos das quantias relativas às “Cobranças Bancárias Recebidas”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e dos “Depósitos On-line e TED”, com subtração dos “Cheques Depositados Devolvidos”, conforme afirmado anteriormente.

Esse total é exatamente o mesmo lançado a crédito da conta “Caixa”, em 30/11/2005, sob o título “Pagto. Depósito Cfe. Extrato”, e como débito da conta “Bancos” no mesmo mês (fls. 382 e 406), cabendo destacar, no entanto, que a quantia em apreço não se refere a uma única movimentação bancária, como consta nos lançamentos em questão (30/11/2005), e sim a vários créditos pulverizados durante o mês.

Esses lançamentos, que seriam relativos a “Pagto. Depósito Cfe. Extrato”, foram uma mera tentativa de encobrir a inexistência de origem dos recursos existentes na conta bancária.

Perceba-se que os débitos lançados na conta “Caixa” a título de “Vr. Cheques Conf. Extrato” (entradas de recursos – sem origem) é que davam suporte aos lançamentos a crédito da mesma conta e a débito da conta “Bancos”, pois, conforme demonstrado abaixo, se os débitos fossem estornados e mantidos fossem os créditos relativos a “Pagto. Depósito Cfe. Extrato”, a conta “Caixa” apresentaria saldos credores.

Conta Caixa - Análise do Saldo após Estorno de Débitos sem Origem							
Mês	Saldo Final	Fl. Autos	Estorno de Débito	Saldo Real	D/C	Crédito Vinculado	Fl. Autos
	(1)		"Vr. Cheques Conf Extrato"	Após Estorno		"Vr. Depósito Conf Extrato"	
			(2)	(3) = (1) - (2)			
jan-05	513,13	258	99.552,48	-99.039,35	C	99.917,70	258
fev-05	873,83	260	95.224,65	-94.350,82	C	77.046,21	260
mar-05	2.506,49	262	141.886,32	-139.379,83	C	141.447,47	262
abr-05	25.872,90	268	156.158,55	-130.285,65	C	157.693,90	268
mai-05	21.190,54	279	123.952,02	-102.761,48	C	122.794,33	279
jun-05	64.133,08	294	191.927,66	-127.794,58	C	186.959,38	294
jul-05	32.269,68	312	121.385,02	-89.115,34	C	158.605,71	312
ago-05	5.594,94	325	168.671,67	-163.076,73	C	162.775,59	325
set-05	3.657,23	339	112.520,59	-108.863,36	C	168.738,93	339
out-05	65.841,67	362	219.638,21	-153.796,54	C	191.206,10	362
nov-05	162.060,99	382	252.715,07	-90.654,08	C	217.635,96	382
dez-05	207.162,37	404	623.668,02	-416.505,65	C	675.363,41	404

Ressalte-se, no entanto, que não há qualquer acusação fiscal quanto a existência de saldos credores na conta “Caixa” da empresa autuada, cabendo reiterar que o quadro acima foi elaborado com o único intuito de demonstrar que os créditos relativos a “Pagto. Depósito Cfe. Extrato” ou “Vr. Depósito Conf. Extrato” somente eram suportados pelo “Caixa” em função da existência dos débitos referentes a “Vr. Cheques Conf. Extrato”, que não têm qualquer vinculação, conforme já demonstrado, com vendas ou industrializações realizadas com emissão de documentos fiscais ou com outras receitas não operacionais.

Diante do exposto e considerando-se que a Autuada, embora intimada, não comprovou a origem dos recursos objeto da autuação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, corretamente agiu o Fisco em considerar as “Transferências On-Line realizadas” como oriundas de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º, da Lei 6763/75, c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutro giro, a Impugnante pleiteia a adoção da redução da base de cálculo, de modo a calcular o imposto pela alíquota de 12%, (doze por cento) em atenção ao disposto no item “34”, do Anexo IV, do RICMS/02.

O Fisco rejeita a hipótese por entender que, em se tratando de saídas desacobertas de documento fiscal, não é possível identificar o destinatário, de modo a aferir se o mesmo se encontra inscrito no Cadastro do ICMS.

A Assessoria deste Conselho entende que, não obstante a correção do procedimento fiscal, o lançamento deve ser retificado, uma vez que o ICMS exigido pelo Fisco foi calculado com aplicação, de forma linear, da alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre o montante mensal das saídas desacobertas, com fulcro no art. 195, § 2º, V, “b”, do RICMS/02.

Ocorre, entretanto, que o objeto social da empresa autuada é a “Indústria e Comércio de Calçados, Solados e Prestação de Serviços de Injeção de Solados para Terceiros” (fls. 999).

Sustenta a Assessoria que a legislação mineira, mediante item “34”, do Anexo IV, do RICMS/02, à época dos fatos geradores aqui analisados, previa redução da base de cálculo do ICMS na saída de calçados, em operações internas, de estabelecimento industrial fabricante com destino a estabelecimentos de contribuintes do imposto, reduzindo a carga tributária para um percentual equivalente a 12% (doze por cento), conforme transcrição adiante:

Efeitos de 14/01/2006 a 26/03/2008

Item 34 - Saída, em operação interna, de vestuário, calçados, bolsas e cintos, promovida pelo estabelecimento industrial fabricante, com destino a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Redução de 33,33 ou aplicação da alíquota de 12%

Efeitos de 15/12/2002 a 13/01/2006

Item 34 - Saída, em operação interna, de vestuário ou calçado, promovida pelo estabelecimento industrial fabricante, com destino a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Redução de 33,33 ou aplicação da alíquota de 12%

Segundo a Assessoria, é incontestável que a Autuada praticou operações no âmbito deste Estado no período objeto da presente autuação, sendo certo que ICMS devido deve ser calculado de acordo com a carga tributária mensal a que foi submetida no mesmo período, propondo a adoção da média calculada de acordo com os dados declarados pela Autuada ao Fisco.

A proposta da Assessoria desta Casa, bem o pedido da Impugnante merecem uma melhor análise, de forma a não restar qualquer dúvida quanto ao direito da Autuada em se utilizar da redução da base de cálculo.

No tocante à proposta da Assessoria, cabe destacar que a utilização dos valores lançados nas DAPIs, relativamente aos meses que integram o lançamento,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

muito embora pareça uma medida acertada, fica prejudicada, de imediato, pela análise mais acurada dos números informados nos demonstrativos mensais.

Com efeito, a forma adotada pela Assessoria, leva em consideração a relação entre a carga tributária declarada e o valor total das operações, nas vendas internas.

Analisando os números apresentados pelo contribuinte ao longo dos exercícios, é possível verificar que não há uma correlação muito apropriada entre a base de cálculo lançada e as operações que, em tese, deveriam ser praticadas pela empresa.

Como se percebe pelo Anexo elaborado pela Assessoria, nas operações internas haveriam mercadorias destinadas a contribuintes e não contribuintes, uma vez que a relação entre a base de cálculo e o valor da operação, em nenhum momento atinge a redução de 33,33% (trinta e três vírgula trinta e três por cento), necessária para adequar a carga tributária de 18% (dezoito por cento) para 12% (doze por cento).

Note-se que a carga média variou de 11,51% (onze vírgula cinquenta e um por cento) a 18% (dezoito por cento). A primeira média não se justifica, pois é inferior ao mínimo estabelecido, caso todas as vendas internas se destinassem a contribuintes do imposto. No segundo caso (média de 18%), indicaria a não utilização da redução da base de cálculo, por erro ou porque todas as vendas se destinaram a não-contribuintes.

Analisando as médias mensais apuradas pela Assessoria, verifica-se uma tendência para percentuais superiores a 15% (quinze por cento), o que implica afirmar que, nas operações internas, a Autuada estaria destinando maior quantidade de mercadoria para pessoas físicas, não contribuintes do ICMS.

Percebe-se, pois, que as informações da Autuada, agora utilizadas pela Assessoria, não se mostram absolutamente coerentes. Assim, caso a tese fosse acatada, haveria necessidade de buscar elementos diretamente nos documentos fiscais emitidos e livro de Registro de Saídas, de modo a caracterizar com absoluta certeza a proporção das vendas destinadas a contribuintes e não-contribuintes.

Por outro lado, reconhecendo a legislação mineira e as inúmeras decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, a redução de base de cálculo equivale a uma isenção parcial.

Neste sentido, e tomando de empréstimo os ensinamentos do Professor Hugo de Brito Machado (2002, p. 199), é possível afirmar que as isenções se classificam, quanto aos elementos com que se relacionam, em isenções objetivas, subjetivas e mistas.

A primeira delas, a objetiva, é concedida em função do fato gerador, ou seja, em função do ato, fato, negócio ou mercadoria, analisada quanto ao objeto beneficiário da isenção. A outra, a subjetiva, envolve aspectos pessoais do destinatário da norma, enquanto a isenção mista será concedida em função do objeto e dos aspectos pessoais dos destinatários do benefício fiscal.

Com efeito, a legislação vigente no período dos fatos geradores, autorizava a redução da carga tributária em 33,33% (trinta e três vírgula trinta e três por cento) nas saídas, em operação interna, de vestuário, calçados, bolsas e cintos, promovida pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento industrial fabricante, com destino a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Neste caso, seria, em tese, hipótese de isenção parcial mista, ou seja, cabe analisar os dois aspectos que norteiam sua concessão.

Como se verifica da norma transcrita, o aspecto objetivo foi preenchido, ou seja, a saída de calçados promovida por estabelecimento industrial fabricante. Duas outras condições, no entanto, devem ser observadas, quais sejam: operações internas e destinatário inscrito no cadastro de contribuintes do Estado de Minas Gerais.

A primeira regra não é possível aferir, de modo a se ter certeza de que as saídas se deram para estabelecimentos mineiros. Entretanto, ao se aplicar o disposto na alínea “b”, do inciso V, do art. 195 do RICMS/02, fica a mesma atendida, valendo-se da mesma presunção legal que impõe a adoção da alíquota interna, quando não for possível aferir a real destinação da mercadoria.

Na segunda, conforme sustenta o Fisco, não resta comprovada a entrega da mercadoria a contribuinte inscrito no cadastro do ICMS, inviabilizando, assim, a fruição do benefício fiscal condicionado, pelo não atendimento, em conjunto, das três premissas contidas no dispositivo, quais sejam: saídas de calçados de estabelecimento industrial fabricante; operações internas e destinatário inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Neste caso, como a interpretação da legislação tributária, no tocante à outorga de isenção, se faz pela regra da literalidade, nos termos do art. 111 do CTN, não é possível a adoção da redução da carga tributária.

Noutra linha, cabe discutir se a hipótese é de isenção parcial ou não. Ao discorrer sobre o tema, a doutrina tradicional considera a isenção como dispensa legal do tributo, enquanto uma nova concepção dá conta de que a isenção é um excludente da obrigação tributária, da tipicidade ou atua como fato impeditivo da tributação.

Neste contexto, é preciso verificar se a legislação mineira criou de fato uma dispensa do tributo ou se apenas deslocou a exigência integral do ICMS, quanto a seu aspecto temporal.

Sabendo-se tratar o referido imposto de tributo classificado como indireto, em que o encargo total da exação atinge o consumidor final, é preciso verificar se a redução da carga tributária na cadeia intermediária produz os efeitos da isenção ou não.

Na hipótese dos autos, portanto, a saída em operação interna, destinada a contribuinte inscrito, se faz com a carga tributária de 12% (doze por cento), enquanto a saída do comerciante varejista adquirente da mercadoria, para os consumidores finais, ocorre com a carga tributária integral de 18% (dezoito por cento).

Assim, o estabelecimento varejista apropriará um valor menor a título de crédito do imposto, debitando-se pelo valor normal e integral. Neste caso, o que a legislação mineira produziu foi o deslocamento da obrigação tributária do industrial fabricante para o varejista, não se configurando uma isenção parcial, mas sim o diferimento parcial da carga tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, quando a mercadoria se destina a contribuinte inscrito no Cadastro do ICMS, o Estado não tem qualquer prejuízo quanto ao montante do imposto, pois o receberá por inteiro, apenas em prazo maior que o tradicional, por ocasião das saídas dos estabelecimentos varejistas, ressalvado o tratamento especial dado às micros e pequenas empresas, por determinação constitucional.

De outra forma, em se tratando de saídas de mercadorias sem documento fiscal, não há, a toda evidência, o recolhimento no ICMS na ponta da cadeia, resultando em efetivo prejuízo para os cofres estaduais.

A título de exemplo, tome-se uma apuração fictícia para o mês “D”, em que o estabelecimento industrial possua crédito de ICMS no valor de R\$ 1.000,00, decorrentes de outras aquisições compensáveis com o ICMS no mês e promova uma venda de calçados para o varejista, no valor de R\$ 10.000,00, que os revenderá com margem de agregação de 100% (cem por cento), sendo essa sua primeira e única operação no período. Tem-se, então, a seguinte apuração:

1) Com tributação normal:

Industrial			Varejista		
Crédito	Débito	Saldo	Crédito	Débito	Saldo
1.000,00	1.800,00	800,00	1.800,00	3.600,00	1.800,00

2) Com carga tributária de 12% e emissão de documento fiscal para contribuinte:

Industrial			Varejista		
Crédito	Débito	Saldo	Crédito	Débito	Saldo
1.000,00	1.200,00	200,00	1.200,00	3.600,00	2.400,00

Note-se, pelo exemplo fictício que, no primeiro caso, o Estado receberá o montante de R\$ 2.600,00, equivalentes à soma dos saldos devedores dos dois contribuintes ($R\$ 800,00 + R\$ 1.800,00 = R\$ 2.600,00$).

No segundo caso, de igual modo, o Estado receberá a mesma quantia de R\$ 2.600,00, sendo a maior parte do varejista ($R\$ 200,00 + R\$ 2.400,00 = R\$ 2.600,00$).

Resta claro, portanto, que não há isenção, mas sim transferência do recolhimento para a etapa seguinte.

Assim, a hipótese ora em análise, muito embora sob a égide da redução de base de cálculo, comporta, na verdade, natureza jurídica de diferimento parcial. E, como é cediço, ocorre o encerramento do diferimento na hipótese de saída de mercadoria sem documento fiscal.

Como se nota pelo exemplo, ocorrendo a saída desacobertada de documento fiscal, ainda que para contribuinte do ICMS, conforme pressupõe a proposta da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assessoria, com certeza não haverá o recolhimento adicional complementar, na ponta final da cadeia produtiva, ou seja, na transferência do varejista para o consumidor, inviabilizando a pretensão do Estado de receber a tributação integral.

Finalmente, cabe destacar que, muito embora na razão social da empresa Autuada conste a expressão “ME”, verifica-se que a mesma, no âmbito deste Estado, jamais esteve enquadrada no SIMPLES MINAS ou no SIMPLES NACIONAL, ou seja, sempre apurou o ICMS pelo sistema normal de débito e crédito, conforme tela SICAF anexada aos autos (fls. 1055).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, para adequar a carga tributária ao percentual médio mensal apurado conforme parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 1.040/1.054, e ainda, o Conselheiro Wagner Dias Rabelo, que o julgava parcialmente procedente, conforme o referido parecer, exceto no tocante às médias inferiores a 12% (doze por cento), devendo, nestes casos, prevalecer o percentual de 12% (doze por cento). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participou do julgamento, além do signatário e dos vencidos, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 28 de maio de 2009.

Roberto Nogueira Lima
Presidente / Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.113/09/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000159084-27	
Impugnação:	40.010123694-38	
Impugnante:	Buritis Indústria e Comércio de Calçados Ltda ME	
	IE: 452236741.00-89	
Proc. S. Passivo:	Antônio Fernando de Lacerda	
Origem:	DF/Divinópolis	

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, 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.

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de março de 2005 a dezembro de 2007, face à existência de recursos creditados em conta-corrente bancária de titularidade do Sujeito Passivo, sem comprovação da origem e sem lastro em documentos fiscais.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta prevista no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75.

Não obstante a brilhante fundamentação de voto do Eminentíssimo Relator, a proposta para a aplicação de alíquota média para o presente caso nos parece bastante razoável, senão veja-se.

Apesar da correção do procedimento fiscal entende este Revisor, que o crédito tributário deve ser retificado, uma vez que o ICMS exigido pelo Fisco foi calculado com aplicação, de forma linear, da alíquota de 18% (*dezoito por cento*) sobre o montante mensal das saídas desacobertas, com fulcro no art. 195, § 2º, V, “b”, do RICMS/02.

Ocorre, entretanto, que o objeto social da empresa autuada é a “*Indústria e Comércio de Calçados, Solados e Prestação de Serviços de Injeção de Solados para Terceiros*” (fl. 999).

Por outro lado, a legislação mineira, através do item “34”, do Anexo IV, do RICMS/02, à época dos fatos geradores aqui analisados, previa redução da base de cálculo do ICMS na saída de calçados, em operações internas, de estabelecimento industrial fabricante com destino a estabelecimentos de contribuintes do imposto,

reduzindo a carga tributária para um percentual equivalente a 12% (doze por cento).

Sendo fato incontestável que a Autuada praticou operações no âmbito deste Estado, no período objeto da presente autuação, pode-se concluir que o ICMS devido deve ser calculado de acordo com a carga tributária mensal, a que foi submetida no mesmo período, calculada de acordo com os dados por ela própria declarados, conforme telas SICAF em anexo.

Assim, com respaldo nos fundamentos acima elencados e, ainda, observado o Princípio da Razoabilidade que, no entender deste Conselheiro, a Assessoria da Casa justificou com muita propriedade, voto pela procedência parcial do lançamento para adequar a carga tributária ao percentual médio mensal, apurado conforme parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 1.040/1.054.

Sala das Sessões, 28 de maio de 2009.

**Luiz Fernando Castro Trópia
Conselheiro**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.113/09/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000159084-27
Impugnação: 40.010123694-38
Impugnante: Buritis Indústria e Comércio de Calçados Ltda. ME
IE: 452236741.00-89
Proc. S. Passivo: Antônio Fernando de Lacerda
Origem: DF/Divinópolis

Voto proferido pelo Conselheiro Wagner Dias Rabelo, 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.

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de março de 2005 a dezembro de 2007, face à existência de recursos creditados em conta-corrente bancária de titularidade do Sujeito Passivo, sem comprovação da origem e sem lastro em documentos fiscais.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta prevista no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75.

Não obstante a brilhante fundamentação de voto do Eminentíssimo Relator, a proposta para a aplicação de alíquota média para o presente caso nos parece bastante razoável, senão veja-se.

Apesar da correção do procedimento fiscal entende este Conselheiro, que o crédito tributário deve ser retificado, uma vez que o ICMS exigido pelo Fisco foi calculado com aplicação, de forma linear, da alíquota de 18% (*dezoito por cento*) sobre o montante mensal das saídas desacobertas, com fulcro no art. 195, § 2º, V, “b”, do RICMS/02.

Ocorre, entretanto, que o objeto social da empresa autuada é a “*Indústria e Comércio de Calçados, Solados e Prestação de Serviços de Injeção de Solados para Terceiros*” (fl. 999).

Por outro lado, a legislação mineira, através do item “34”, do Anexo IV, do RICMS/02, à época dos fatos geradores aqui analisados, previa redução da base de cálculo do ICMS na saída de calçados, em operações internas, de estabelecimento industrial fabricante com destino a estabelecimentos de contribuintes do imposto, reduzindo a carga tributária para um percentual equivalente a 12% (*doze por cento*).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo fato incontestável que a Autuada praticou operações no âmbito deste Estado, no período objeto da presente autuação, pode-se concluir que o ICMS devido deve ser calculado de acordo com a carga tributária mensal, a que foi submetida no mesmo período, calculada de acordo com os dados por ela própria declarados, conforme telas SICAF em anexo.

Assim, com respaldo nos fundamentos acima elencados e, ainda, observado o Princípio da Razoabilidade que, no entender deste Conselheiro, a Assessoria da Casa, em parecer de fls. 1.040/1.054, justificou com muita propriedade, voto pela procedência parcial do lançamento, conforme o referido parecer, exceto no tocante às médias inferiores a 12% (doze por cento), devendo, nestes casos, prevalecer o percentual de 12% (doze por cento).

Sala das Sessões, 28 de maio de 2009.

Wagner Dias Rabelo
Conselheiro