

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.299/14/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000191540-36
Impugnação: 40.010134164-48
Impugnante: Forte Grãos a Granel Indústria, Comércio e Transporte de Cereais
IE: 001095151.00-61
Origem: DF/Varginha

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA"/BANCOS. Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta "Caixa-Matriz", o ingresso de recursos sem comprovação de origem e a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada, autorizando a presunção de saídas de mercadorias tributáveis e desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, Parte Geral do RICMS/02. Exigências do ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea "a". Contudo, para adequar a presunção legal à verdade material, necessária se faz a aplicação da alíquota efetiva das saídas desacobertadas, devendo, por consequência, ser verificado o atendimento aos limites impostos pelo art. 55, § 2º da Lei n.º 6.763/75 à multa isolada exigida.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de novembro de 2008 a janeiro de 2009, em razão de saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, caracterizada pela existência de recursos não comprovados na conta "Caixa-matriz" e a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea "a".

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por seu representante legal, Impugnação às fls. 22/27, sob os seguintes fundamentos, em síntese:

- em 06 de março de 2013 foi intimada a apresentar documentos que dessem sustentação a alguns lançamentos contábeis verificados em seus livros Razão e apresentou contrato de mútuo comprovando a origem dos valores questionados;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- todavia, o Auditor Fiscal não considerou o contrato de mútuo sob o argumento de que o mesmo não tem força probante e considerou que os lançamentos vieram a configurar situações previstas nos arts. 12, § 3º do Decreto Lei n.º 1.648/78 e 194 do Decreto n.º 43.080/02, gerando, desse modo, o Auto de Infração;

- o contrato de mútuo é regido pelo Código Civil, nos arts. 586/592, sendo esse instrumento próprio e legal, pelo qual faz lei entre as partes;

- apenas pelo fato do contrato não ter sido levado a registro, não faz com que este perca sua validade ou possa ser desconsiderado;

- ao contrário do que consta do Auto de Infração, o contrato realizado tem força probante não só para identificar o lançamento, bem como para que as partes façam jus ao seu direito, caso haja qualquer descumprimento da obrigação ali avençada;

- quanto à alegação de ausência de comprovação bancária da movimentação do numerário, esclarece que a referida transação foi realizada em dinheiro, o qual foi entregue direto, motivo pela qual o lançamento foi realizado no livro Razão "Caixa";

- da mesma maneira, a empresa Granel Comércio Beneficiamento e Transporte de Cereais Ltda. lançou a saída em seu livro Razão "Caixa";

- assim, além do contrato de mútuo realizado, o qual é detentor de força probante, tem-se também a comprovação da transação em ambas as empresas, por meio de seus lançamentos contábeis;

- ainda, no intuito de comprovar que de fato a transação realizada foi o empréstimo através do contrato de mútuo, segue em anexo, Declaração de IRPJ de ambas as empresas, onde consta mais uma vez a comprovação do referido empréstimo;

- pelos documentos apresentados resta comprovado que, de fato, houve o empréstimo em dinheiro, firmado mediante do contrato de mútuo, não havendo qualquer possibilidade de configurar as situações previstas no art. 12, § 3º do Decreto Lei n.º 1.648/78, bem como no art. 194 do Decreto n.º 43.080/02;

- com a comprovação de que houve um empréstimo, não ocorreu o fato gerador, tanto do imposto quanto da multa;

- transcreve os arts. 12, § 3º do Decreto-Lei n.º 1.648/78 e 194, § 3º do RICMS/02 para concluir que, pelos documentos apresentados descabe a presunção neles prevista;

- não restam dúvidas quanto a legalidade dos documentos apresentados e dos lançamentos feitos de maneira correta e correspondente com a realidade fática;

- para existência de qualquer imposição tributária, deverá haver um "Fato", não sendo possível, arbitrariamente, notificar um ato distinto do que aquele qualificado pela lei como fato gerador, que no caso em epigrafe, nunca ocorreu.

- sente-se injustamente tributada por algo inexistente;

Ao final, pede que sua impugnação seja acolhida para julgar improcedente o lançamento.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco manifesta-se às fls. 189/192, contrariamente ao alegado na peça de defesa, em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- frágeis são os argumentos e documentos apresentados pela Impugnante para dar sustentação ao lançamento verificado em seu livro Razão no exercício de 2009;

- a afirmação de que o empréstimo da vultosa quantia foi feito em espécie, quando há uma rede bancária plenamente automatizada, capaz de oferecer segurança e celeridade, não é crível, diante do risco que representa, manter e transferir soma de tal ordem e, ainda, do trabalho de conferência;

- a cláusula contratual que concede o prazo de cinco anos para o pagamento do empréstimo, "*não havendo cobrança de juros por liberalidade do MUTUANTE*", torna risível a tentativa da Impugnante de dar sustentação ao lançamento contábil;

- as Declarações do IRPJ dos supostos mutuante e do mutuário têm pouca significância à vista do dilatado prazo fixado para vencimento do fictício empréstimo, o que permite novos ajustes entre as partes, em busca de elisão fiscal, ou de indefinida procrastinação de qualquer gravame;

- no tocante ao Contrato Particular de Mútuo apresentado, este não tem nenhum valor probante, a vista do art. 221 do Código Civil que, inclusive, amparou a decisão expressa no Acórdão 21.197/13/1ª;

- consoante disposição expressa no § 2º do art. 49 da Lei n.º 6.763/75, aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais;

- cita o art. 281 do Decreto n.º 3.000/99;

- logicamente a presunção admite prova em contrário, o que cabe à Autuada, sendo que à Fiscalização compete demonstrar o fato indiciário definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja, a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada;

- poderia a Impugnante ilidir a acusação fiscal, anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, como não o fez, aplica-se o art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

Ao final, pede que o lançamento seja julgado procedente.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, tendo em vista o disposto no art. 2º, inciso II, alíneas “b” e “c” da Resolução n.º 4.335/11, emite parecer fundamentado e conclusivo, às fls. 199/208, opinando ao final pela procedência parcial do lançamento para aplicar-se a alíquota efetiva às saídas desacobertadas, neste caso, atentando para o atendimento aos limites impostos pelo art. 55, § 2º da Lei n.º 6.763/75 à multa isolada.

Da Instrução Processual

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 13 de novembro de 2013, em preliminar e à unanimidade, retirou o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 19 de novembro de 2013.

Na sessão realizada em 19 de novembro de 2013, a 3ª Câmara de Julgamento, em preliminar, à unanimidade, exarou despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 10 (dez) dias, contado do recebimento da intimação, trouxesse aos autos cópia das notas fiscais emitidas e do livro Registro de Saídas, relativos ao período autuado e, em seguida, vista ao Fisco.

Regularmente intimada, conforme documentos de fls. 212/213, a Impugnante não se manifesta.

O processo retorna à Assessoria do CC/MG que, devido ao fato da Impugnante não ter atendido ao Despacho Interlocutório, corrobora-se o parecer anteriormente emitido, constante das fls. 199/208.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de novembro de 2008 a janeiro de 2009, em razão de saída de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, caracterizada pela existência de recursos não comprovados na conta “Caixa-matriz” e a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a”.

Ao verificar a existência de lançamentos nos livros Razão da ora Impugnante, a Fiscalização a intimou (fls. 07/08), a apresentar documentos que lhes dessem inequívoca sustentação. São os seguintes os lançamentos objeto da intimação do Fisco:

- à fl. 128 do livro Razão correspondente ao exercício de 2008, na Conta 1101010001 “Caixa-Matriz”, sem citação de contrapartida, datado de 1º de novembro de 2008, com o histórico: recebimento hoje, na coluna débito, no valor de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) (Anexo II – fls. 09/10);

- à fl. 128 do livro Razão correspondente ao exercício de 2008, na Conta 1101010001 “Caixa-Matriz”, sem citação de contrapartida, datado de 02 de dezembro de 2008, com o histórico: recebimento hoje, na coluna débito, no valor de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) (Anexo II – fls. 09/10);

- à fl. 131 do livro Razão correspondente ao exercício de 2009, na Conta 2201010001 Granel Ltda., tendo como contrapartida a Conta 1101010001, datado de 31 de janeiro de 2009, com histórico: Vr. ref. empréstimo obtido n/data, na coluna crédito, no valor de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais) (Anexo III – fls. 11/12).

Em atendimento a citada intimação foi apresentado o contrato particular de mútuo, firmado entre a ora Impugnante, na condição de mutuária e, como mutuante, Granel Comércio Beneficiamento e Transporte de Cereais Ltda. No entanto, o Fisco não acatou o referido contrato por entender que esse era desprovido de registro capaz de revestir-lhe de caráter oficial e estava desacompanhado de documento bancário competente para comprovar a movimentação do numerário entre as partes envolvidas e, assim, no entender do Fisco, o referido contrato não teria força probante.

Diante da falta de apresentação de documentos que dessem inequívoca comprovação aos lançamentos acima relacionados, o Fisco entendeu configuradas as situações previstas no § 3º do art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.648/78, que alterou a legislação do Imposto de Renda Pessoas Jurídicas, bem como no § 3º do art. 194 da Parte Geral do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, e, nestas circunstâncias, presumiu a ocorrência de saída de mercadoria tributável desacompanhada de documento fiscal, autorizada a vista da constatação de manutenção, no passivo, de obrigações inexistentes, procedendo a lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal n.º 10.00004807.27 (fl. 17), a fim de cumprir disposição expressa no inciso I do art. 69 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA e, posteriormente, o Auto de Infração ora analisado.

Claro está dos autos que a Impugnante registrou em sua escrituração contábil, lançamentos a débito no ativo (ingresso de recursos) em sua conta “Caixa-Matriz”, da seguinte forma:

- R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) em 1º de novembro de 2008, com o histórico "RECEBIMENTO HOJE" e sem a indicação da contrapartida (fl. 10);

- R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) em 02 de dezembro de 2008, com o histórico "RECEBIMENTO HOJE" e sem a indicação da contrapartida (fl. 10);

e o lançamento a crédito no passivo na conta “Granel Ltda.” (fl. 12), no valor de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais) em 31 de janeiro de 2009, com o histórico "VR REF. EMPRÉSTIMO OBTIDO N/DATA" e como contrapartida a conta “Caixa-Matriz”.

Repita-se, pela importância, que a Impugnante foi intimada pelo Fisco a comprovar a efetividade de tais lançamentos, conforme Termo de Intimação à fl. 08.

Cabe ressaltar que, conforme Impugnação às fls. 22/27 dos autos, pode-se concluir que a Impugnante sequer contesta a parte do crédito tributário referente aos lançamentos contábeis do exercício de 2008.

Quanto à parte do crédito tributário referente ao lançamento contábil do exercício de 2009, a Impugnante apresenta contrato de mútuo (fls. 14/15 e 41/42) na tentativa de demonstrar a efetividade dos lançamentos contábeis.

Afirma a Impugnante que a referida transação não foi realizada por meio de movimentação bancária, mas em dinheiro, e que esse seria o motivo pelo qual o lançamento foi feito por ela em seu livro Razão, conta "Caixa".

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante apresenta, ainda, declarações de imposto de renda - pessoa jurídica dela, suposta mutuária, e da empresa Granel Comércio Beneficiamento e Transporte de Cereais Ltda, suposta mutuante, sendo que, contudo, ambas são do ano-calendário de 2011 (fls. 81/186).

Já o Fisco, por sua vez, defende não ser crível o empréstimo da vultosa quantia de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais) feito em espécie, diante do risco que representa manter e transferir soma de tal ordem e, ainda, do trabalho de conferência, já que se dispõe de rede bancária plenamente automatizada, capaz de oferecer segurança e celeridade.

Defende ainda o Fisco que não seria plausível a cláusula contratual que concede o prazo de 5 (cinco) anos para o pagamento do empréstimo, sem previsão de cobrança de juros por liberalidade do mutuante, e que o Contrato Particular de Mútuo apresentado não tem valor probante.

Inicialmente, cumpre destacar que o lançamento em análise embasa-se na presunção de saída de mercadorias sem documento fiscal posta na legislação tributária mineira e federal da seguinte forma:

Lei n.º 6.763/75

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.

RICMS/02

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 desacobertadas de documento fiscal.

RIR/05, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99

Art. 281 - Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

.....
II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados.

Art. 282 - Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

§ 3º do Art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77;

Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

.....
§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Observe-se que o art. 194, § 3º do RICMS/02, prevê expressamente como hipótese de presunção de saída desacobertada "recursos não comprovados na conta Caixa".

Assim, a simples constatação da existência de recursos não comprovados na Conta Caixa, por si só, já autoriza a presunção de saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

Cumpra-se destacar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, muito menos aumento da base de cálculo.

Importante também destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do Contribuinte em sentido contrário ao fato

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

Sobre a questão a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro “Processo Administrativo Tributário”, assim se manifesta:

“Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.”

No caso concreto, o Fisco partiu da constatação de lançamentos contábeis a débito na conta "Caixa-Matriz" e a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada, para concluir que tais valores referem-se a saídas desacobertas de mercadorias.

Não há dúvidas de que esses fatos constituem-se em uma presunção. Entretanto, tal presunção tem fundamentação nas disposições contidas no já citado art. 194 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Cabe salientar que, dada a alegação da Impugnante de que o lançamento contábil tem origem no contrato de mútuo, vê-se a necessidade de que esse acordo de vontades reste devidamente comprovado.

O contrato de mútuo está previsto no art. 586 da Lei n.º 10.406/02 (Código Civil), nos seguintes termos:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Veja-se que o comando legal estabelece a obrigatoriedade de restituição por parte do mutuário.

No caso presente, o contrato de mútuo apresentado pela Impugnante não explicita a data e como se daria a transferência dos valores à mutuária (se em espécie, por meio de cheque, depósito bancário, transferência, etc.), e nem como se daria o pagamento do empréstimo à mutuante no decorrer dos cinco anos.

Referido contrato foi firmado por instrumento particular, e que, sequer, há o reconhecimento das assinaturas dos signatários o que poderia contribuir na apuração da certeza de sua realização e na sua validade para além das partes mutuantes.

Realmente, como alega a Impugnante, o Código Civil de 2002 não exige forma especial para o contrato de mútuo.

Contudo, apesar de não haver forma especial para que seja firmado um contrato de mútuo, os contratos que não atendem formalidades não se prestam a

comprovar situações perante terceiros, pessoas alheias ao objeto do contrato. Para tanto, são necessários outros elementos que demonstrem a realidade da ocorrência do que foi pactuado.

Assim, a desoneração de formalidade prevista na Lei Civil não exonera a Impugnante de apresentar a documentação que demonstre a correção e conformidade dos valores lançados em seus livros contábeis, já que é uma sociedade empresária, que realiza atividades sujeitas à fiscalização do ICMS (operações comerciais).

Repare-se, ainda, que o meio de se manifestar a vontade (forma) não é, necessariamente, o meio para se demonstrar a existência do convencionado, conforme ensina o professor Carlos Roberto Gonçalves (GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro, volume II: contratos e atos unilaterais / Carlos Roberto Gonçalves. 2. Ed. Ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 19):

Não se confunde forma, que é meio para se exprimir a vontade, com prova do ato ou negócio jurídico, que é meio para demonstrar a sua existência.

Assim, embora as convenções não solenes possam ser provadas por todos os meios de prova admitidos em direito, considerando que o suposto contrato de mútuo apresentado foi firmado por instrumento particular, que não houve reconhecimento da firma dos signatários, que houve estipulação de prazo de 05 (cinco) anos para o pagamento do empréstimo sem previsão de cobrança de juros por liberalidade do Mutuante, etc., entende-se que a Impugnante não alcançou comprovar os lançamentos contábeis discutidos nos autos.

A alegação da Impugnante de que a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIRPJ de ambas as empresas seria mais uma comprovação do referido empréstimo, não pode ser aceita. Veja-se que, como o próprio nome indica, trata de uma declaração das empresas à Secretaria da Receita Federal do Brasil que pode ser contestada e está sujeita à revisão.

Ademais, a Impugnante não demonstra que os valores destacados com marcador de texto nas DIRPJ (fls. 109 e 172) referem-se ao suposto contrato de mútuo e aos lançamentos contábeis discutidos.

Frise-se, pela importância, que o art. 194, § 3º do RICMS/02 autoriza a presunção de que houve saídas de mercadorias tributáveis e desacobertas de documentação fiscal, na evidência de saldo credor ou recursos não comprovados na conta Caixa ou equivalente, ou de manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, na escrituração do contribuinte.

Assim, desse último é o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a efetividade dos lançamentos.

Dessa forma, poderia a Impugnante elidir a acusação fiscal mediante anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, de documentação idônea, da efetividade do ingresso efetivo dos valores na conta “Caixa-Matriz”. Entretanto, não conseguiu fazê-lo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, cabe destacar que, para o cálculo do imposto devido, o Fisco aplicou o disposto no art. 12, § 71 da Lei n.º 6.763/75, nos seguintes termos:

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

.....
§ 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

I - especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente;

II - nos últimos doze meses, tiver realizado, preponderantemente, operações tributadas com alíquota superior a 18% (dezoito por cento), caso em, que será aplicada a alíquota preponderante.

O § 71 acima foi acrescido ao art. 12 da Lei n.º 6.763/75 pelo art. 2º da Lei n.º 20.540, publicada em 15 de dezembro de 2012, e sua vigência estabelecida pelo art. 31, a partir da data da publicação.

Nesse caso, sendo os fatos geradores de 2008 e 2009, a eles se aplica a legislação vigente à época, nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Importante frisar que o § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de aplicação de legislação que tenha instituído novos critérios de apuração posteriormente à ocorrência do fato gerador nos seguintes termos:

Art. 144

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Contudo, o comando do § 71 do art. 12 da Lei n.º 6.763/75 no sentido de aplicar a alíquota de 18% (dezoito por cento) não se trata de hipótese de novos critérios de apuração.

Por outro lado, cabe salientar que o art. 195, § 2º, inciso V, alínea "b" do RICMS/02, prevê a aplicação da alíquota interna:

Art. 195 - Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

.....
§ 2º - Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

V - na hipótese do inciso anterior, havendo impossibilidade:

.....
b) de se caracterizar a sua natureza (internas, interestaduais ou de exportação), será aplicada a alíquota vigente para as operações ou as prestações internas sobre a base de cálculo respectiva;

..... (grifo aposto)

Entretanto, considerando que a alíquota interna nem sempre é de 18% (dezoito por cento), o critério mais razoável e adequado à verdade material que deve prevalecer, principalmente nos casos de presunções, é que, a partir das operações acobertadas da Impugnante, no período autuado, seja determinada a alíquota efetiva, consistindo esta na divisão do imposto destacado pela sua base de cálculo.

Uma vez obtida a alíquota efetiva, essa deverá ser aplicada à base de cálculo das saídas desacobertadas.

Tendo em vista que o período de apuração do ICMS é mensal, necessária a apuração da alíquota efetiva a cada mês do período autuado.

Nesse caso, considerando que a alíquota efetiva a cada mês apenas deverá ser aplicada pelo Fisco quando inferior à alíquota de 18% (dezoito por cento), sob pena de acréscimo do crédito tributário, impossível nessa fase processual, necessário atentar para que a multa isolada não extrapole os limites imposto pelo art. 55, § 2º da Lei n.º 6.763/75 que assim dispõe:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....
§ 2º - Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para aplicar-se a alíquota efetiva às saídas desacobertas, neste caso, atentando para o atendimento aos limites impostos pelo art. 55, § 2º da Lei nº 6.763/75 à multa isolada. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Maria Vanessa Soares Nunes (Revisora), Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 19 de fevereiro de 2014.

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

CC/MG