

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.511/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000208993-50
Impugnação: 40.010135537-04
Impugnante: Bunge Alimentos S/A
IE: 186610195.09-75
Proc. S. Passivo: Aloísia Rodrigues Chaves
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL - VALOR INFERIOR À ENTRADA MAIS RECENTE. Constatada a emissão de documentos fiscais de transferência de mercadorias para estabelecimento de mesma titularidade estabelecido em outra Unidade da Federação, com valores inferiores aos das entradas mais recentes das mercadorias. Procedimento em desacordo com a alínea "a", § 8º do art. 13 da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/08 a 31/12/11, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de utilização de base de cálculo inferior à prevista na legislação, na transferência interestadual de farelo de trigo.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 61/79, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 163/179.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 184/191, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada faz pedido de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

Não bastasse, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

Pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar, no tocante aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/08 a 19/12/08, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 05 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, ao analisar o Agravo Regimental nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, posicionou-se pela aplicação do disposto na regra especial contida no § 4º do CTN.

Assim, as exigências relativas ao período de 01/01/08 a 19/12/08, em tese, encontrar-se-iam fulminadas pela decadência, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 19/12/13.

Ocorre, no entanto, que a decisão prolatada pelo STJ afasta da regra especial do art. 150 aqueles casos em que não ocorre a antecipação do recolhimento do tributo em decorrência de saldos credores na conta gráfica do estabelecimento.

Observando a cópia fiel da Verificação Fiscal Analítica do exercício de 2008 (fls. 52), constata-se a existência de saldo credor para todos os meses do exercício, sendo aplicável ao caso a regra geral do art. 173, inciso I do CTN.

Quanto ao mérito propriamente dito, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/08 a 31/12/11, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de utilização de base de cálculo inferior à prevista na legislação, na transferência interestadual de farelo de trigo.

Conforme narrado no Relatório Fiscal (fls. 09/13), a Fiscalização acompanhou as operações de remessa de mercadorias (trigo) para industrialização e o retorno do produto resultante da industrialização (farelo de trigo e “inteira pré-farinha” ou “comum pré-farinha”).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Prosseguindo na investigação fiscal, observou que o produto farelo de trigo era imediatamente transferido para novo processo de industrialização, em operações interestaduais.

Analisando a base de cálculo levada a efeito nas transferências, constatou o Fisco que o valor utilizado pela Impugnante era inferior ao valor determinado pelo art. 13, § 8º, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Diante de tal fato, a Fiscalização elaborou o “Anexo I”, com o demonstrativo da base de cálculo devida (CD de fls. 15), levando os valores do imposto para a recomposição da conta gráfica de fls. 51/58.

O Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se nos autos às fls. 50.

A Impugnante assevera que não houve prejuízo para o Estado de Minas Gerais, notadamente por se tratar de “farelo de trigo” destinado à ração animal. Nesse caso, se as vendas tivessem ocorrido diretamente para os fabricantes de ração, não haveria a tributação pela alíquota cheia de 12% (doze por cento), mas sim uma redução de base de cálculo de 60% (sessenta por cento), nos termos do Convenio ICMS nº 100/97.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Conforme destacado pela Fiscalização, cabe afastar as considerações sobre eventuais efeitos tributários decorrentes de operações não realizadas, mas que poderiam ter sido promovidas pela Impugnante. É evidente que a análise dos autos cinge-se às operações de transferência de farelo de trigo da unidade da Autuada sediada em Contagem/MG para os estabelecimentos de mesma titularidade sediados em outras unidades da Federação.

Cumpre esclarecer, também, que em se tratando de transferência interestadual aplica-se de fato a alíquota “cheia” de 12% (doze por cento), enquanto na comercialização interna haveria a redução da base de cálculo.

Mas além de considerar que a alíquota interna é de 18% (dezoito por cento), por certo a base tributável seria outra, porquanto haveria preço de venda, enquanto na transferência a exigência fiscal tem como base de cálculo o preço de custo, que compreende a última entrada em retorno de industrialização.

Ademais, como analisou a Fiscalização em sede de manifestação fiscal, a Autuada apropriou os créditos do ICMS por ocasião do recebimento do produto em retorno de industrialização, considerando o valor destacado nas notas fiscais, para em seguida transferir, quase imediatamente, a mesma mercadoria para as suas unidades em outros estados, com valor abaixo daquele recebido.

Conseqüentemente, a operação resulta em um valor de débito do ICMS menor que o crédito apropriado, acumulando créditos nas operações, sendo esta, com certeza, uma das razões para que a conta gráfica da Impugnante tenha mantido saldos credores nos meses de janeiro de 2008 a fevereiro de 2011, além de outros meses do exercício.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante ao preço adotado pela Fiscalização como valor de entrada do farelo de trigo, explica a Impugnante que, por se tratar de remessa e retorno de industrialização, após a industrialização do trigo, as filiais industrializadoras promovem o retorno das mercadorias resultantes da industrialização emitindo a nota fiscal de retorno, com o Código Fiscal de Operações e Prestação – CFOP 6.902, cujo valor consignado no documento fiscal não pode ser confundido com o valor de entrada do farelo do trigo.

A Autuada aduz que a Fiscalização não pode considerar como base de cálculo do ICMS na saída do farelo de trigo o valor de retorno da industrialização por encomenda, pois o preço de retorno de farelo é relativo à operação de remessa de trigo em grãos a ser industrializado, não havendo possibilidade de se confundir os preços unitários de retorno da operação de industrialização por encomenda e aqueles da posterior transferência do farelo de trigo.

Afirma, ainda, que em nenhum momento a Fiscalização contestou as saídas do produto principal resultante da industrialização, a “pré-farinha”, visto que ela é comercializada por valor superior ao valor que retornou da industrialização, pois se trata de produto principal da industrialização e seu preço de mercado é superior.

A legislação que rege a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade, situados em estados distintos assim está posta:

Lei Complementar n° 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4° Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

(...)

Lei n° 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8° Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

(...)

Na mesma direção, o art. 43, inciso IV, subalínea “b1” do RICMS/02, define a base de cálculo nas transferências para filiais como sendo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Conforme destaca a Fiscalização, os únicos documentos de entrada de farelo de trigo encontrados na contabilidade fiscal da empresa são as notas fiscais emitidas pelas filiais que realizam a industrialização do trigo.

Assim, resta claro que os valores indicados nos mencionados documentos fiscais é que devem servir de base para a aplicação da legislação tributária e, conseqüentemente, apurar a base de cálculo devida nas operações de transferências de mercadorias, e não o chamado preço de mercado mencionado pela Impugnante.

Como a própria Impugnante destaca em sua peça (fls. 67), a nota fiscal de retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda deve consignar o valor dos insumos recebidos para a industrialização. Logo, o valor lançado pelo estabelecimento industrializador é o menor preço do produto, pois se refere apenas ao custo original da matéria-prima (trigo) acrescido dos insumos aplicados no processo.

Conforme mencionado pela Fiscalização, a Impugnante contabiliza os retornos de farelo de trigo no CFOP 2.902 – (retorno dos insumos remetidos para industrialização por encomenda, incorporados ao produto final pelo estabelecimento industrializador). Assim, declara ao Fisco esses valores na linha 34 do quadro IV - Demonstrativo das Operações/Prestações – ENTRADAS da DAPI.

Como exemplo, a Nota Fiscal nº 000.101.704 (fls. 30), emitida pela Bunge Alimentos S.A de Santos-SP, constando o CFOP– 6.902, indica retorno de 1.058.042 (um milhão, cinquenta e oito mil e quarenta e dois) kg de farelo de trigo ao valor unitário de R\$ 0,4685, perfazendo o montante de R\$495.692,67 (quatrocentos e noventa e cinco mil seiscientos e noventa e dois reais e sessenta e sete centavos), sendo este o valor registrado como entrada de mercadorias no livro de Registro de Entradas, como demonstrou a Fiscalização às fls. 171 dos autos.

Com efeito, na linha 34 (outras Entradas) da DAPI ou nos registros fiscais dos documentos de entradas, o valor de entrada de farelo de trigo é o valor informado nos documentos fiscais, oriundos do retorno da industrialização do trigo, não havendo qualquer outro preço de farelo de trigo registrado na contabilidade fiscal da Autuada.

Certo é que a determinação da base de cálculo de transferência não depende da vontade da Impugnante, e nem a Fiscalização define a base de cálculo superior ou inferior ao valor da entrada. A lei simplesmente estabelece que a base de cálculo de saída em transferência para outro estabelecimento situado em outro estado, será o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria. Neste caso, a Fiscalização atua apenas no sentido de aferir se a regra está sendo ou não cumprida, e apura o quantum devido quando não há a correspondência determinada pela norma tributária.

Assim, não se trata de apurar qual o valor de mercado do produto, mas simplesmente de aplicar a legislação e tomar como valor de transferência aquele relativo à entrada mais recente.

Registre-se que nas operações mercantis, o valor da operação é controlado pelas leis de mercado e provado mediante comprovantes de pagamento. No caso de transferências não há que se falar em preço, valor da operação ou valor de mercado, pois a fixação do valor está na livre vontade do remetente. Por isso, independentemente do valor de mercado, a legislação complementar e a mineira determinam que a apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais se faça pelo valor da entrada mais recente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Muito embora não alegado em sede de Impugnação, é importante frisar que, em relação à ocorrência do fato gerador nas transferências de mercadorias, juristas de renome, a exemplo de Vittorio Cassone, defendem a tributação pelo ICMS nessas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme apresentado a seguir:

“Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC nº 87/96, ao estabelecer: 'Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

(Cassone, Vittorio - Direito Tributário – 13ª Edição - Ed. Atlas 2001 - pág. 298).

Da mesma forma, o eminente Professor Alcides Jorge Costa admite, ao entendimento de que toda agregação de valor à mercadoria, que a leve ao consumo, ainda que sem transferência da posse ou da propriedade, configura hipótese de incidência do ICMS (ICM na Constituição e na Lei Complementar, pág. 83/90).

Em julgamento sobre a matéria, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul seguiu por essa linha, decidindo pela incidência do ICMS em casos da espécie, conforme ementas a seguir:

“TIPO DE PROCESSO: APELAÇÃO CÍVEL NÚMERO: 597042464 RELATOR: JURACY VILELA DE SOUZA

EMENTA: ICMS. ATIVO IMOBILIZADO. APARENTE E TRANSITÓRIO.

TRANSFERENCIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE. INCIDE O IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS NA TRANSFERENCIA DE BENS ADQUIRIDOS PELA MATRIZ, ONDE SE IMOBILIZA TRANSITORIA E APARENTE, DESTINADO AO ATIVO FIXO DE ESTABELECIMENTO FILIAL INSTALADO EM OUTRO ESTADO, CARACTERIZANDO OPERAÇÃO RELATIVA A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, EM COMPLEMENTAÇÃO A CIRCULAÇÃO INICIAL. APELAÇÃO IMPROVIDA.

Por outro lado, sustenta a Impugnante que as multas aplicadas são “exorbitantes e escorchantes”, no percentual de 50% (cinquenta por cento) a título de multa de revalidação e multa isolada de 20% (vinte por cento) sobre o valor da diferença apurada, alertando para o caráter confiscatório das multas aplicadas no presente Auto de Infração.

No que tange ao princípio constitucional apontado pela Impugnante, cabe registrar que o lançamento foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do disposto no inciso I do art. 110 do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, *in verbis*:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Quanto ao mérito da alegação, ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, o Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A multa de revalidação tem previsão legal e não se sujeita à vedação constitucional de instituição de tributo com natureza de confisco, dado o seu caráter de penalidade, com função repressiva, pelo não pagamento do tributo no momento devido, e preventiva, para desestimular o comportamento do contribuinte de não pagar espontaneamente o tributo. 2- A taxa SELIC pode ser utilizada como índice de atualização dos créditos e débitos tributários do Estado de Minas Gerais, pagos com atraso, eis que permitida pela Lei Estadual nº 63/1975, com a redação alterada pela Lei Estadual nº 10.562/1991, que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devendo incidir a partir de 1º/01/1996, em razão do advento da Lei Federal nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Dessa forma, para que surtam os efeitos previstos, as penalidades devem buscar não somente a reparação dos cofres públicos quanto ao não cumprimento da obrigação principal, mas deve atingir de maneira significativa o patrimônio do particular, de modo a se evitar que o não recolhimento do tributo se torne regra, com a permanente espera do Fisco para realizar a apuração do tributo devido.

Caso as penalidades não tenham essa força, restaria inviável o lançamento por homologação (autolancamento), pois não haveria a correta antecipação do recolhimento do tributo.

Assim, considerando a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, a penalidade exigida no presente lançamento (art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75) encontra-se corretamente aplicada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento nos termos do parecer da Assessoria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pela Fazenda Pública Estadual sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e Guilherme Henrique Baeta da Costa.

Sala das Sessões, 24 de setembro de 2014.

Fernando Luiz Saldanha
Presidente / Revisor

Carlos Alberto Moreira Alves
Relator

GR/T

CC/MG