

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.642/15/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000213859-11
Impugnação: 40.010136603-90
Impugnante: Wal Mart Brasil Ltda.
IE: 186062191.03-28
Proc. S. Passivo: Alexandre de Araújo Albuquerque/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL - VALOR INFERIOR À ENTRADA MAIS RECENTE. Imputação fiscal de emissão de documentos fiscais de transferência de mercadorias para estabelecimento sediado em outra Unidade da Federação com valores inferiores aos das entradas mais recentes das mercadorias. Restou constatado nos autos que o procedimento adotado pela Impugnante encontra-se em desacordo com a alínea "a", § 8º do art. 13 da Lei n.º 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista na alínea "c" do inciso VII do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de agosto de 2009 a dezembro de 2010, em razão da transferência interestadual abaixo do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

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 VII, alínea "c".

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 586/602, em síntese aos seguintes argumentos:

- tem como objeto social o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios (supermercados);

- a presente autuação não merece prosperar porque a Fiscalização confunde o significado de "valor correspondente" com o sentido de "valor igual", pois o valor da mercadoria transferida não é necessariamente igual ao da aquisição, mas aquele que lhe corresponda, sem os impostos incidentes;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Autuante fundamenta a acusação na ordem trazida no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96, que foi acolhido na legislação estadual - Lei n.º 6.763/75 e, do mesmo modo é a regra do Decreto n.º 43.080/02 – RICMS/MG;

- exsurge destes dispositivos que a base de cálculo do ICMS nas transferências para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

- sendo a letra da lei o ponto de partida de sua interpretação, e como não existem palavras inúteis na norma legal, não se pode confundir o significado de “valor correspondente” com o sentido de “valor igual”;

- cita o art. 110 do Código Tributário Nacional;

- o sentido aplicável aos valores correspondentes, aponta para valores adequados, que devem estar em correlação ou equivalência, mas não necessariamente iguais, idênticos, caso em que teriam o mesmo montante, dimensão e/ou identidade;

- contudo, no Auto de Infração o Fisco entende que o valor utilizado não é “correspondente”, apenas por visualizar o valor da saída menor que o da entrada mais recente, deixando de observar que o valor correspondente à entrada mais recente, não é, necessariamente, o exato preço da mercadoria adquirida;

- não se pode olvidar que esse valor (preço), é composto do custo da mercadoria mais os tributos incidentes na operação, que integram a base de cálculo do ICMS o próprio ICMS, além do PIS, da Cofins e do IPI, consoante inclusive aponta o § 1º do citado art. 13 da Lei Complementar n.º 87/96;

- assim, a depender do tipo da operação de entrada e de saída (interna ou interestadual), e ainda do Estado da Federação onde situado o estabelecimento que receberá os produtos transferidos, os impostos considerados na composição da base de cálculo terão valores diferentes, apesar de observado o mesmo preço da mercadoria, razão pela qual não se pode falar em diminuição da base de cálculo, muito menos supor imposto devido e não recolhido;

- o valor da mercadoria transferida não é necessariamente igual ao da aquisição, mas aquele que lhe corresponda, sem os impostos incidentes. Seria o que se poderia chamar de “preço ajustado da mercadoria”, assim entendido o valor de aquisição ajustado a partir da inclusão e exclusão dos impostos incidentes;

- caso prevaleça interpretação equivocada da norma, seria infligido ao contribuinte situação em que, na operação interestadual, o valor do ICMS que integraria a base de cálculo do próprio imposto seria de 18% (dezoito por cento), apesar do ICMS devido nas saídas interestaduais ter uma alíquota menor;

- assim, deve-se identificar o preço ajustado da mercadoria e observar corretamente o valor correspondente das entradas mais recentes, para cada operação;

- a análise técnica pormenorizada e imparcial, sem anseios pelo aumento na arrecadação do Estado, certamente confirmará não só a inoportunidade de transferências de produtos com base de cálculo inferior à determinada pela legislação, assim como a inexistência de imposto a recolher nos períodos analisados;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na verdade, uma interpretação teleológica e sistemática da legislação aplicável aponta para uma única conclusão, de que o valor correspondente à entrada obedece ao custo ajustado a partir das exclusões e inclusões dos tributos aplicáveis;

- portanto, o “preço da mercadoria adquirida” só pode ser compreendido com o afastamento dos valores dos tributos recuperáveis recolhidos na operação de aquisição, delimitando “o valor correspondente”, conforme preceitua a legislação, ao “preço ajustado” com a realidade fática e jurídica;

- a denúncia fiscal não é suficiente para identificar com exatidão a entrada mais recente que suportou aquela saída específica, em especial porque deve ser observado o critério contábil de valoração dos estoques denominado UEPS (último a entrar, primeiro a sair) em razão da última entrada não ser suficiente para suportar todas as saídas questionadas, principalmente porque as saídas em transferências predominam no estabelecimento autuado;

- não pode ser considerado o preço da última entrada de determinado produto, quando esta última entrada é inferior às quantidades questionadas;

- por todas essas razões, o Auto de Infração deve ser julgado nulo, por cercear seu direito de defesa e por faltar-lhe clareza, liquidez e certeza;

- o Fiscal Autuante equivocou-se ao determinar, sobre um mesmo fato, a aplicação de multa isolada e de multa de revalidação, caracterizando verdadeiro concurso de penalidades;

- não se justifica a aplicação das duas multas porque, considerando a acusação fiscal, só deixara de recolher tempestivamente o ICMS porque supostamente utilizara base de cálculo inferior ao que o Autuante entende como correta, ou seja, um fato decorre do outro, pelo que não há razão para uma dupla penalidade;

- a conduta é única, e sua penalidade deve estar amparada igualmente numa única previsão normativa;

- não há dúvidas de que deveria incidir sobre o presente caso concreto apenas a penalidade a que se refere o art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75;

- de outra banda, apesar de provada a improcedência da infração, a multa de 20% (vinte por cento) sobre o valor da operação se afigura inconstitucional por força da decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal no RE 754554 AgR/GO;

- as multas pelo descumprimento de obrigação acessória, por sancionarem deveres instrumentais sem correspondência econômica delimitável, devem ser fixadas sempre em valor fixo;

- no caso em apreço, o tributo foi recolhido e, ainda que não tivesse sido recolhido, a estipulação de multa na ordem de 20% (vinte por cento) sobre o valor da operação é muito superior ao próprio imposto recolhido;

- o pleno do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em novembro de 2013, que a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória não pode incidir sobre o valor da operação, ainda mais porque o percentual de 25% (vinte e cinco por

cento) - percentual analisado pelo Supremo - é muito maior do que o próprio tributo, que seria 17% (dezessete por cento);

- mas, ainda que houvesse algum deslize, a multa aplicada é exorbitante, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório;

- ademais, o Estado não sobrevive de multas e sim de impostos, não tendo a multa caráter remuneratório, mas punitivo, devendo ser aplicada na proporção da penalidade cometida pelo infrator;

- é necessária a dosimetria da pena por força do princípio da proporcionalidade;

- a jurisprudência pátria também já consagrou a necessidade de analisar a intenção do contribuinte, se era de sonegar ou não;

- a função da penalidade pecuniária é corrigir e não destruir o patrimônio do contribuinte, e muito menos ser utilizada para provocar dano irreparável;

- cita o art. 150, inciso IV da Carta Magna, doutrina e jurisprudência;

- é de ser levado em consideração também o benefício da dúvida, nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional.

Ao final, requer que a acusação fiscal seja declarada integralmente improcedente e/ou nula e, ainda, que na dúvida seja conferida a interpretação mais benéfica, tal como preconiza o art. 112 do Código Tributário Nacional.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco manifesta-se às fls. 633/644, contrariamente ao alegado na peça de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- nos autos constam dados suficientes para entendimento da metodologia utilizada pela Fiscalização, sendo que, no Anexo 3, está demonstrado nos relatórios mensais todo o cálculo para se chegar à diferença apurada na base de cálculo e ICMS inerentes a cada operação, cujos dados foram consolidados em planilha onde estão indicados os valores mensais e globais das exigências fiscais;

- a Impugnante, em sua defesa, utiliza de argumentos que advém da observância dos dados acostados nos relatórios mensais, prova cabal de que o direito do contraditório garantido constitucionalmente está assegurado. Portanto, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa;

- somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame e, ao analisar os questionamentos propostos pela defesa, constata-se que os mesmos encontram respostas nos autos;

- além disto, deve-se aplicar a regra contida no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos;

- a Impugnante está classificada no CNAE-F principal 4639-7/02, exercendo, portanto, o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atividade de fracionamento e acondicionamento associada, conforme dados cadastrais, sendo enquadrada como “Centro de Distribuição”;

- a base de cálculo do ICMS nas remessas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular está disciplinada na Lei Complementar n.º 87/96, no art. 13, § 8º, alínea “a” da Lei Estadual n.º 6.763/75 e no RICMS/MG;

- na hipótese de transferência interestadual efetuada por estabelecimento comercial de mercadoria não submetida a processo industrial, a base de cálculo do ICMS é o valor da entrada mais recente da mercadoria em questão;

- no caso, tendo em vista que o estabelecimento situado neste Estado caracteriza-se como estabelecimento comercial atacadista, a Impugnante deverá observar, nas transferências interestaduais que realizar, o disposto na subalínea “b.1” do inciso IV do art. 43 do RICMS/02, que determina o uso do valor de aquisição mais recente do produto adquirido como base de cálculo para a transferência interestadual posterior desse mesmo produto;

- a Impugnante admite tratar-se de transferências de mercadorias para outras unidades do mesmo grupo nas quais, para apuração do ICMS devido, utiliza o chamado “preço correspondente”;

- ao contrário do afirmado pela Impugnante a adoção do “preço correspondente”, como base de cálculo nas transferências interestaduais em questão não observa o preceito legal vigente;

- verifica-se que, ao emitir os documentos fiscais elencados nos Relatórios Mensais acostados no Anexo 3, a Impugnante consignou valores unitários inferiores aos valores correspondentes às entradas mais recentes, ocasionando recolhimento a menor do ICMS e, conseqüentemente, claro prejuízo ao Erário Público;

- a metodologia utilizada pela Impugnante de expurgar o valor dos impostos incidentes na operação de aquisição não encontra respaldo na legislação;

- o “valor correspondente à entrada mais recente” não se confunde com o “valor de custo correspondente à entrada mais recente”, uma vez que o legislador diferenciou as duas expressões nas subalíneas “a.3.1” e “b.1 do inciso IV do art. 43 do RICMS/02, que disciplinam as bases de cálculo relativas às transferências;

- depreende-se, pois, que nas transferências interestaduais a base de cálculo a ser utilizada é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem expurgo dos impostos recuperáveis, uma vez que a norma que trata da matéria não autoriza tal procedimento;

- a transferência de mercadorias em remessa de um para outro estabelecimento de um mesmo titular é regulada por convênio, com vigência em todo território nacional, nos termos do art. 102 do Código Tributário Nacional;

- no caso dos autos, ao adquirir mercadorias para o estabelecimento mineiro e transferir tais produtos para outros estabelecimentos sem qualquer processamento das mercadorias, o custo real de aquisição adotado pela Impugnante provoca expressiva manutenção de créditos no estabelecimento mineiro;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- num universo em que o volume de operações de transferências interestaduais tem grande representatividade o prejuízo causado ao Erário Público é enorme, conforme pode ser visto nos Relatórios Mensais anexados aos autos;
- a Fiscalização aplicou a literalidade da norma;
- cita jurisprudência sobre a exigência da multa de revalidação;
- não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco;
- eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais;
- quanto à penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória, exigiu o Fisco a sanção capitulada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, com a aplicação retroativa da alínea “c” do mesmo dispositivo nos termos do art. 1065 do Código Tributário Nacional;
- cabe afastar as alegações de cunho constitucional levantadas pela Impugnante, uma vez que estas não encontram amparo na esfera administrativa, por força do óbice contido no art. 110, inciso I do RPTA;
- ao contrário das decisões citadas na defesa, as penalidades foram aplicadas nos termos previstos na Lei n.º 6.763/75, uma vez que a Autuada, efetivamente, emitiu documentos fiscais consignando base de cálculo inferior à devida;
- a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível n.º 1.0672.98.011610-3/001.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado de fls. 683/693, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete a Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado em face da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de agosto de 2009 a dezembro de 2010, em razão da transferência interestadual abaixo do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

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

Da Preliminar

A Impugnante argui a nulidade do lançamento ao entendimento de que a acusação fiscal não é suficiente para identificar com exatidão a entrada mais recente que suportou aquela saída específica, entendendo aplicável à apuração do estoque a regra “UEPS” (último a entrar, primeiro a sair).

Alerta que não pode ser considerado o preço da última entrada de determinado produto, quando esta última entrada é inferior às quantidades questionadas no Auto de Infração.

Neste sentido, a Impugnante alega cerceamento de defesa sob o argumento de que nos autos faltam elementos para identificar com exatidão a entrada mais recente da mercadoria que suportou uma saída específica.

Contudo, da análise dos autos verifica-se a presença de elementos suficientes para exato entendimento da metodologia utilizada na apuração da base de cálculo. Está demonstrado nos relatórios mensais (Anexo 3) todo o cálculo para se chegar à diferença apurada na base de cálculo e ICMS inerentes a cada operação realizada pela Impugnante.

Em síntese, a base de cálculo determinada pela legislação foi apurada mediante o levantamento do valor unitário de entrada imediatamente anterior a cada transferência realizada, que foi posteriormente multiplicado pelas quantidades transferidas.

A base de cálculo, assim apurada, foi confrontada com a adotada pela Impugnante em suas notas fiscais para fins de levantamento das diferenças de base de cálculo e do ICMS devido e não recolhido aos cofres públicos, conforme demonstrado no Anexo 3 (CD de fl. 25).

O lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria)

Nos presentes autos, verifica-se que todos estes passos foram seguidos.

Ademais, a alegação confunde-se com o próprio mérito do lançamento, quando também será apreciada.

Por restar demonstrada nos autos a forma como foi apurado o crédito tributário, bem como, todos os demais elementos essenciais à validade do lançamento, rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao pedido de realização de prova pericial, aplica-se ao caso o óbice presente no inciso I do § 1º do art. 142 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que impede a apreciação do pedido por estar ele desacompanhado da indicação precisa de quesitos.

Além do mais, a produção da prova pleiteada mostra-se desnecessária, uma vez que, por se tratar de prova especial, somente deve ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, o que não é o caso dos autos.

A análise das informações e dos documentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como o destaque da Impugnante ao afirmar que se utilizou do preço de aquisição excluídos os impostos recuperáveis, são elementos suficientes para o deslinde da matéria.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS no período de agosto de 2009 a dezembro de 2010, por ter a Impugnante consignado base de cálculo diversa da prevista na legislação, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias.

Nos documentos fiscais emitidos no período fiscalizado, foram consignados valores unitários inferiores aos valores unitários correspondentes às entradas mais recentes, contrariando o disposto no art. 13, § 8º, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75.

O demonstrativo do crédito tributário integra o Relatório do Auto de Infração (fl. 09), bem como o “Anexo 2” (fl. 23) e a apuração da diferença de base de cálculo encontra-se no “Anexo 3” (CD de fl. 25) após utilização do roteiro “Valor de Transferência” do Auditor Eletrônico.

O “Anexo 4” (CD de fl. 27) contempla os arquivos eletrônicos Sintegra e Sped, e cópia por amostragem dos documentos de entradas e saídas foram anexadas às fls. 37/548 (Anexo 6).

A Impugnante transcreve a legislação pertinente à apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais, discorrendo sobre o conceito da expressão “valor correspondente”, diferenciando-a do valor exato da mercadoria.

Aduz que o sentido aplicado a “valores correspondentes” aponta para valores adequados, simétricos, que devem estar em correlação ou equivalência, mas não necessariamente iguais e idênticos.

Destaca que o preço é composto pelo custo da mercadoria mais os tributos incidentes, como ICMS, IPI, PIS e Cofins, consoante disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar n.º 87/96.

Nesta linha, entende que o preço de transferência deve ser o valor da mercadoria sem o ICMS incidente na aquisição, acrescido do ICMS incidente na comercialização, com a incorporação do imposto pela alíquota interestadual aplicável (12% ou 7%).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco destaca que, ao contrário do afirmado pela Impugnante, a adoção do “preço correspondente”, como base de cálculo nas transferências interestaduais, não observa o preceito legal vigente.

Certo é que, ao emitir os documentos fiscais elencados nos Relatórios Mensais acostados no Anexo 3, a Impugnante consignou valores unitários inferiores aos valores correspondentes às entradas mais recentes, ocasionando recolhimento a menor do ICMS e, conseqüentemente, prejuízo ao Erário.

No entanto, a metodologia utilizada pela Impugnante, no sentido de expurgar o valor dos impostos incidentes na operação de aquisição, ou seja, de adotar como base de cálculo o custo de aquisição da mercadoria, não encontra respaldo na legislação que rege a matéria.

Com efeito, o art. 13, § 8º, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75 assim determina:

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

.....
§ 8º 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;

.....
Uma interpretação literal da norma não permite a conclusão de o “valor correspondente à entrada mais recente” seja o “valor de custo correspondente à entrada mais recente”.

Veja-se que o legislador mineiro diferenciou, explicitamente as duas expressões nas subalíneas “a.3.1” e “b.1” do inciso IV do art. 43 do RICMS/02, que disciplinam as bases de cálculo relativas às transferências internas e interestaduais, respectivamente, *in verbis*:

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

.....
IV -na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

a)ressalvada a hipótese prevista na alínea seguinte, o valor da operação ou, na sua falta:

.....
a.3) caso o remetente seja comerciante:

a.3.1) **na transferência de mercadoria, em operação interna, o valor de custo correspondente à entrada mais recente da mercadoria, acrescido**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do valor do serviço de transporte e dos tributos incidentes na operação.

.....
b) **na transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra unidade da Federação:**

b.1) **o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;**

b.2) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo;

.....(grifos não constam do original)

Depreende-se, pois, que nas transferências interestaduais a base de cálculo a ser utilizada é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem expurgo dos impostos recuperáveis, uma vez que a norma que trata da matéria não autoriza tal procedimento.

Importa registrar que a apreciação da matéria por este Conselho de Contribuintes é adstrita às normas tributárias mineiras a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

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

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;

.....

Ademais, a regra de transferência de mercadorias, em remessa de um para outro estabelecimento de um mesmo titular, constitui matéria regulada por convênio, com vigência em todo território nacional, nos termos do art. 102 do Código Tributário Nacional, buscando neutralizar os efeitos de possíveis transferências de créditos ou suporte indevido deles pelos estados.

No caso dos autos, ao adquirir mercadorias para o estabelecimento mineiro e transferir tais produtos para outros estabelecimentos sem qualquer processamento das mercadorias, o custo real de aquisição adotado pela Impugnante provoca expressiva manutenção de créditos no estabelecimento mineiro. Exemplo concreto desta afirmativa é encontrado no caso da Nota fiscal de Saída n.º 002638, emitida em 07 de dezembro de 2009, utilizada para transferência de Jet Ski c/ motor, em que fora lançado o valor unitário de R\$81,29 (oitenta e um reais e vinte e nove centavos), enquanto a entrada mais recente constava R\$ 89,42 (oitenta e nove reais e quarenta e dois centavos).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É evidente que nas transferências não existe propriamente uma operação no sentido econômico, haja vista não haver troca de propriedade. Assim, de maneira lógica, o legislador recorre a uma circulação jurídica anterior para definir a base de cálculo na operação.

Assim, não obstante se possa afirmar que o ICMS comporta recuperação, na apuração da base de cálculo nas transferências o legislador também se socorreu em situação especial, negando valor à recuperação e instituindo uma base de cálculo específica para a situação de saída em transferência para estabelecimento de mesma titularidade.

Ao analisar caso semelhante, o CC/MG se manifestou conforme Acórdão n.º 17.805/06/3ª, aprovando a exigência de inclusão dos impostos na formação da base de cálculo de transferência de mercadoria. A ementa é a seguinte:

BASE DE CÁLCULO - VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA - NÃO INCLUSÃO DO VALOR DO IPI - CONSTATADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS PELO CONTRIBUINTE, NO EXERCÍCIO DE 2002, QUE ESTE PROMOVEU SAÍDAS DE MERCADORIAS POR VENDAS OU TRANSFERÊNCIAS PARA A FILIAL, CONSIGNANDO NAS NOTAS FISCAIS VALORES INFERIORES AO VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, UMA VEZ QUE NÃO INCLUIU O IPI NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. PROCEDIMENTO EM DESACORDO COM A ALÍNEA "A", § 8º DO ART. 13 DA LEI 6763/75, RESULTANDO NAS EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO, APÓS RECOMPOSIÇÃO DE CONTA GRÁFICA. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Pela ementa apresentada, conclui-se que, naquele lançamento, o Fisco utilizou-se do valor da entrada mais recente da mercadoria, com o ICMS incluso, acrescido do IPI.

Além do mais, nos termos do disposto no § 15 do art. 13 da Lei n.º 6.763/75, o montante do imposto integra sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Assim, o valor da entrada mais recente compreende o valor da mercadoria e os impostos incidentes.

Esta interpretação vem, no mínimo, desde 1995, quando a então DLT/SRE publicou a Consulta de Contribuinte n.º 117/95, examinando a questão da base de cálculo na transferência interestadual da seguinte forma:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE N.º 117/95

PTA N.º 16.000001527-37

CONSULENTE: Carlos Saraiva S/A Importação e Comércio

ORIGEM: Uberlândia - SRF/Paranaíba

EMENTA:

BASE DE CÁLCULO - TRANSFERÊNCIAS - Para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, o RICMS/91 estabelece as diretrizes: no § 1º do art. 60 para a operação de transferência interna e, no art. 63 para a operação de transferência interestadual.

.....
Assim, como a regra não prevê que tal valor seja atualização, nesta hipótese, a BASE de cálculo corresponderá ao valor do custo "histórico" da entrada mais recente, assim entendido o resultado da soma das quantias despendidas para a aquisição da mercadoria, como, por exemplo, o preço, frete, seguro, IPI e outros impostos (quando for o caso), etc.

.....
Importante frisar que, em face da norma contida no art. 6º, inciso VI da Lei n.º 6.763/75, que estabelece a ocorrência do fato gerador do imposto *“na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”*, as exigências fiscais estão corretas.

Ressalte-se que há juristas de renome, a exemplo de Vittorio Cassone, que defendem a tributação pelo ICMS das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme abaixo:

Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC n.º 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).

O não menos festejado Roque Carraza entende que a incidência do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular justifica-se pelo Princípio Federativo, conforme destaque na obra "ICMS" (9ª Ed, 2ª tiragem, p. 55).

Da mesma forma, o eminente Professor Alcides Jorge Costa a 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 essa matéria, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul seguiu essa mesma linha, decidindo pela incidência do ICMS em casos da espécie, conforme ementa 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.

Na mesma linha, quando da análise do REsp 1.109.298/RS, em 26/04/11, o Superior Tribunal de Justiça, ao discutir a base de cálculo na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, reconheceu a incidência do imposto. A discussão travada era se a base de cálculo seria a entrada mais recente ou o custo da mercadoria, por se tratar de estabelecimento industrial. Veja parte da ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

1. DISCUTE-SE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS EM OPERAÇÕES EFETUADAS PELA RECORRENTE ENTRE A FÁBRICA (SP), O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (SP) E A FILIAL SITUADA NO RIO GRANDE DO SUL. PRECISAMENTE, A CONTROVÉRSIA REFERE-SE À BASE DE CÁLCULO ADOTADA NA SAÍDA DE PRODUTOS DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO COM DESTINO AO ESTADO GAÚCHO, O QUE DEMANDA A INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

6. NA ESPÉCIE, POR DIVERSAS RAZÕES A BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEVE SER O CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA NOS TERMOS DO ARTIGO 13, § 4º, II, DA LC 87/96 (E NÃO A ENTRADA MAIS RECENTE).

7. EM PRIMEIRO, A INTERPRETAÇÃO DA NORMA DEVE SER RESTRITIVA, POIS O CITADO PARÁGRAFO ESTABELECE BASES DE CÁLCULOS ESPECÍFICAS. EM SEGUNDO, OS INCISOS ESTÃO CONECTADOS ÀS ATIVIDADES DO SUJEITO PASSIVO, DEVENDO SER UTILIZADO O INCISO II PARA ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. EM TERCEIRO, A NORMA VISA EVITAR O CONFLITO FEDERATIVO PELA ARRECADAÇÃO DO TRIBUTO, O QUE IMPEDE A INTERPRETAÇÃO QUE POSSIBILITA O SUJEITO PASSIVO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DIRECIONAR O VALOR DO TRIBUTAO AO ESTADO QUE MELHOR LHE
CONVIER.

Corretas, portanto as exigências relativas ao ICMS e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

Por outro lado, aduz a Defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas, uma vez que somente existiria a prática de uma infração.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Impugnante. Por sua vez, a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da citada lei (Multa Isolada) decorre da emissão de documento fiscal com a consignação de base de cálculo não prevista na legislação.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, 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".

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTAO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, está aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que esta possui caráter punitivo e repressivo a prática de sonegação, tratando-se de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível n.º 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, 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 n.º 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Quanto à penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória, exigiu o Fisco a sanção capitulada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, com a seguinte redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

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

.....
VII- por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;
.....

Veja-se que a conduta a ser sancionada descrita na norma é exatamente coincidente com a conduta imputada à Impugnante nos presentes autos, não havendo dúvida quanto a penalidade a ser exigida nos termos da legislação estadual.

Entretanto, que a partir de 1º de janeiro de 2012, o dispositivo em questão foi alterado pelo art. 8º, com vigência estabelecida pelo art. 17, da Lei n.º 19.978/11 e passou a ter a seguinte redação:

Art. 55 -
VII- por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:
a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação -40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;
b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria -40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;
c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso -20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;
.....

Da análise do dispositivo hoje em vigor verifica-se que foram criadas duas novas penalidades estabelecidas nas alíneas "a" e "b" e mantida a penalidade original agora disposta na alínea "c" do dispositivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, para a penalidade mantida e que foi aplicada pelo Fisco no lançamento em apreciação, o percentual foi reduzido.

Assim, aplica-se o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

.....

II -tratando-se de ato não definitivamente julgado:

.....

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática;

.....

Observando este dispositivo, acertadamente agiu o Fisco aplicando a Multa Isolada adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), previsto na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Destaque-se que a aplicação das penalidades encontra-se efetivada na medida da legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, já citado.

No tocante à dosimetria da pena por força do princípio da proporcionalidade, importa destacar que o procedimento foi realizado pelo próprio poder legiferante, uma vez que o dispositivo aponta a proporcionalidade da pena.

Assim, por ser de menor potencial ofensivo (menos gravosa), a irregularidade praticada pela Impugnante é punida com uma multa menor que as outras duas irregularidades relativas à apuração da base de cálculo.

Por fim, cumpre destacar que a aplicação do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional não alcança o presente lançamento, porquanto não militam dúvidas em favor da Impugnante.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alexandre de Araujo Albuquerque e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor), Alexandre Périssé de Abreu e Luciana Goulart Ferreira.

Sala das Sessões, 21 de janeiro de 2015.

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