

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.673/15/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000216435-70  
Impugnação: 40.010136563-50  
Impugnante: Hypermarcas S/A  
IE: 702998661.01-26  
Origem: DF/Pouso Alegre

### **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. Procedimento em desacordo com a alínea "a", § 8º do art. 13 da Lei n.º 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para adequação da Multa Isolada ao disposto na alínea "c" do inciso VII do art. 55 da mencionada lei.

**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 agosto de 2009 a dezembro de 2012, tendo em vista a emissão de documentos fiscais de saída com base de cálculo diversa da prevista na legislação.

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. 97/123, em síntese, aos argumentos seguintes:.

- cita o art. 13, § 8º da Lei n.º 6.763/75;
- da análise minuciosa da planilha eletrônica elaborada pela Fiscalização e baseando-se nas observações contidas em tal planilha eletrônica, é possível constatar que ao valor unitário da entrada é adicionado o valor do IPI incidente, para fins de determinação da suposta base de cálculo que deveria ser adotada;
- tendo em vista que se dedica à comercialização de cosméticos e bens de higiene e beleza, muitos deles sujeitos à alíquota expressivas de IPI, a pretensa

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diferença de base de cálculo se baseia quase que exclusivamente na inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadoria;

- como o valor apontado pela Fiscalização reduzido do IPI coincide com a base de cálculo adotada na maioria das operações, não resta dúvida que a autuação concentra-se na consideração de que o valor do IPI não integra o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência interestadual de mercadorias;

- uma vez contextualizada a questão combatida, se faz necessário lembrar que segundo os preceitos contidos no art. 146, inciso III, alínea "a" da Constituição Federal, a base de cálculo dos impostos previstos na Constituição Federal é matéria exclusiva de Lei Complementar;

- dessa maneira, se faz necessário recorrer à Lei Complementar n.º 87/96, que em seu art. 13 delimita a base de cálculo do ICMS;

- como não poderia deixar de ser, a legislação do Estado de Minas Gerais reproduz quase que literalmente a delimitação da base de cálculo do ICMS;

- assim, fica claro que a base de cálculo para a operação em tela, qual seja, a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro estabelecimento do mesmo titular, situados em Estados distintos, é o valor da entrada mais recente da mercadoria;

- aparentemente, tanto a lei complementar quanto a legislação mineira não estabelecem em qualquer artigo um conceito específico para "valor da entrada";

- contudo, para a correta interpretação do sistema tributário, se faz lembrar que em suas aquisições, as mercadorias foram sujeitas à tributação do ICMS pelo valor da operação, como determina o inciso I do art. 13 da Lei Complementar n.º 87/96;

- é evidente que nas transferências não existe propriamente uma operação no ponto de vista econômico, posto que não há a troca de propriedade;

- no caso do ICMS, o fato econômico é, sem dúvida, a circulação de mercadoria, não entendida como a movimentação física da mesma, mas como a circulação jurídica, que pressupõe a mudança de titularidade jurídica, como pacificou o Superior Tribunal de Justiça por meio da Súmula n.º 166;

- diante da falta de evento econômico na operação de transferência, o legislador, de maneira lógica, recorre a circulação jurídica imediatamente anterior à transferência;

- portanto, é certo que "o valor correspondente à entrada mais recente" corresponde exatamente ao "valor da operação" de compra da mercadoria, sendo que a base de cálculo do ICMS em ambas as operações devem coincidir;

- tal regra é uma exceção a estreita relação entre a base de cálculo do ICMS e o valor da circulação jurídica, posto que se socorre em operação precedente, devendo ser interpretada de maneira restritiva, evitando o indevido alargamento da mesma, como já decidiram nosso tribunais;

- portanto, ao adotar base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais diferente do valor da operação de compra que serviu de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

base de cálculo de ICMS na última operação de aquisição, o Fisco promove, indevidamente, uma interpretação extensiva do preceito contido no inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar n.º 87/96, refletido no art. 13, § 8º, “a” da Lei n.º 6.763/75, a qual não se suporta em qualquer norma legal;

- de fato, o Fiscal se furta no Auto de Infração do suporte legal para a inclusão do IPI na base de cálculo da transferência, restringindo-se a citar como base legal dispositivos que em nenhum momento permitem expressamente tal inclusão;

- é completamente inconsistente a intenção do Fisco de incluir na base de cálculo da transferência valor que não compões a base de cálculo do ICMS da última aquisição (última entrada) efetuada pelo estabelecimento remetente;

- o objetivo do legislador ao estipular a norma de exceção da base tributável do ICMS nas operações interestaduais e evitar o litígio entre os Entes da Federação acerca da parcela de arrecadação a qual cada Estado tem direito;

- não por outro motivo, o legislador determinou como base de cálculo na transferência o "valor da última entrada", que certamente foi a base de cálculo da tributação do ICMS na circulação jurídica promovida entre vendedor e comprador;

- possibilitar a inclusão na base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de fatores que não foram incorporados na base de cálculo da última entrada do mesmo produto no estabelecimento do remetente corresponde a favorecer o Estado remetente em detrimento do destinatário, fato que se divorcia do objetivo da regra de exceção prevista no § 4º do art. 13 da Lei Complementar n.º 87/96;

- mais uma vez, ao arrepio de todos os princípios da administração pública e das normas que regem os lançamentos tributários, o Fisco pretende lançar penalidade que foi substituída por outra menos gravosa, aproximando-se de maneira perigosa ao ato tipificado como excesso de exceção pelo Código Penal;

- há uma repetição de base legal, sendo que na primeira se menciona a alínea – art. 55, inciso VII, alínea “c” - enquanto que no segundo se restringe ao inciso – art. 55, inciso VII;

- tomou tal fato como um evidente erro, fruto da maneira assodada pela qual o Auto de Infração foi lavrado, e não considerou que tal erro prejudicasse sua defesa;

- contudo, ao analisar o item 5.2 do Relatório Fiscal, a qual demonstra a aplicação da penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, foi surpreendida por variações no percentual de multa;

- o Fisco não justifica a existência de dois percentuais de multa distintos para a mesma atividade;

- em 28 de dezembro de 2011, a Lei n.º 6.763/75 teve o inciso VII do art. 55 alterado pelo art. 8º da Lei n.º 19.978;

- anteriormente, prevalecia a redação dada pela Lei n.º 14.699/03;

- parece, portanto, que o Agente Fiscal optou por aplicar aos fatos geradores anteriores a 1º de janeiro de 2012 a penalidade de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença de base de cálculo apurada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

passando a adotar a multa 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada, previsto no mesmo dispositivo legal após a alteração promovida pela Lei n.º 19.978, somente para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012;

- ora, tal entendimento não pode prevalecer, posto que o Código Tributário Nacional, em seu art. 106, inciso II, textualmente determina a aplicação a fato pretérito da legislação que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática;

- o Douto Conselho de Contribuintes já teve a oportunidade de analisar caso idêntico ao Auto de Infração em tela, se posicionando claramente quanto a necessidade de aplicar de forma retroativa norma legal que atribua penalidade menos severa que a prevista na legislação vigente ao tempo da sua prática, conforme Acórdão n.º 20.810/12/1ª;

- diante do exposto, caso se entenda por bem manter o lançamento ora combatido, o que se admite apenas por amor ao contraditório, as penalidades aplicadas aos fatos geradores ocorridos entre agosto de 2009 e dezembro de 2011 devem ser harmonizadas à alteração introduzida pela Lei n.º 19.978/11;

- é fundamental para a sua validade que o Auto de Infração siga formalidades, além de estar instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, sendo evidente que esse não é o caso em tela, pois a nova redação dada ao inciso VII do art. 55 não só segregou as condutas tidas como atípicas, como também atribuiu, para a alínea "c", uma penalidade distinta da até então vigente;

- portanto, é certo que os PTAs n.ºs 04 002092380 73 e 04 002150449 94, citados no Anexo 1 do Auto de Infração não servem para comprovar a reincidência por serem anteriores à alteração legislativa;

- não há qualquer tipo de controvérsia quanto a inaplicabilidade dos atos enquadrados na alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 no caso em tela;

- o próprio Agente Fiscal reconhece que no caso em tela não é possível se atribuir a qualidade de reincidência para os fatos puníveis com base na alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75;

- conseqüentemente, ao se estender os efeitos da redação dada pela Li n.º 19.978/11 ao inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, de pronto também se afasta a reincidência também para esse período;

- portanto, a majoração por reincidência deve ser afastada;

- discute as multas aplicadas alegando a impossibilidade da concomitante exigência de multa sobre o crédito que foi supostamente apropriado indevidamente e a da chamada multa de revalidação e seu efeito confiscatório.

Ao final, requer que seja declarado a insubsistência do Auto de Infração, cancelando-se o respectivo crédito tributário, a improcedência da caracterização da reincidência e, subsidiariamente, o afastamento da aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada.

**Da Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação**

Acatando parcialmente as razões de defesa, a Fiscalização lavra o Termo de Rerratificação de fls. 264/266 e apresenta demonstrativo do crédito tributário fls. 266/268, adequando a multa isolada ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional e excluindo a majoração da referida penalidade.

Regularmente cientificada sobre a retificação (fl. 272), a Impugnante comparece aos autos e adita a sua Impugnação às fls. 273/292, reiterando os termos da defesa já apresentada e trazendo a discussão o fato de não haver previsão legal para a incidência de juros sobre multa. Para este novo ponto, cita dispositivos da Lei n.º 9.430/96, especialmente, o § 3º do art. 61, e doutrina sobre o tema, concluindo que o “débito” a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 295/305, refuta as alegações da peça de defesa, em resumo, pelos seguintes fundamentos:

- ao contrário do que afirma a Impugnante, foram fornecidas as explicações necessárias para a compreensão da planilha, não sendo necessária uma “*análise minuciosa*” para se chegar a conclusão de que ao valor unitário de entrada é somado o valor do IPI incidente para determinação da base de cálculo;
- analisando a coluna “AK” constante na planilha “Análise de Valor de Transferência” (Anexo 3, fl. 75), constata-se facilmente que existem mais de cinco mil operações de entrada em que não houve a incidência do IPI e conclui-se que não se trata da “esmagadora” maioria dos casos em que o valor apurado pela Fiscalização, reduzido do IPI, coincide com a base de cálculo adotada pela Impugnante;
- quanto a suposta falta de previsão legal para a inclusão do IPI (incidente na operação de entrada) na base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, o art. 13, §4º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96 resolve lapidarmente a questão;
- nas transferências interestaduais realizadas pela Impugnante a base de cálculo a ser utilizada é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem exclusão do valor do IPI, uma vez que a norma que trata da matéria não autoriza tal procedimento;
- a legislação tributária considera como valor de entrada o custo total da mercadoria adquirida, no qual se inclui o valor do IPI, o que pode ser observado nas próprias notas fiscais anexadas pela Impugnante às fls. 167/262, que acrescem o montante de tal tributo ao valor total da nota fiscal, a ser pago pelo adquirente;
- saliente-se o entendimento dos Acórdãos n.ºs 17.805/06/3ª e 19.119/11/2ª do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (fls.76/93 - Anexo 4);
- verifica-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida;

- as penalidades possuem naturezas distintas, sendo que a multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória (consignou em documento fiscal que acobertou a operação de transferência interestadual valor de base de cálculo de ICMS menor do que a prevista na legislação);

- cita doutrina e jurisprudência sobre a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada;

- o Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades;

- eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais;

- correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos;

- a incidência de juros sobre multa encontra suporte legal no art. 2º da Resolução n.º 2.880/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado;

- sobre a interpretação que a Impugnante dá ao art. 161 do Código Tributário Nacional, chegando à conclusão que não incide juros moratórios sobre a penalidade pecuniária não paga no vencimento, o art. 113, §§ 1º e 3º c/c o art. 139 do Código Tributário Nacional resolvem a questão;

- da análise conjunta dos dispositivos depreende-se que quis o legislador estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias, sendo o conceito de crédito tributário mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias que, ou já possuem natureza de obrigação principal, ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada);

- tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível n.º 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região.

Ao final, pede a procedência do lançamento.

#### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 312/321, opina pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 264/268.

**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 agosto de 2009 a dezembro de 2012, tendo em vista a emissão de documentos fiscais de saída com base de cálculo diversa da prevista na legislação.

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

Trata-se de operações de transferências interestaduais de mercadorias, nas quais 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.

A análise do valor de transferência encontra-se em planilha compondo o “Anexo 3” (CD de fl. 75), enquanto o demonstrativo do crédito tributário integra o Auto de Infração (fls. 06/07), alterado às fls. 266/268.

O cálculo da multa isolada está demonstrado à fl. 11 e retificado à fl. 264, quanto ao período de agosto de 2009 a dezembro de 2011, ocasião em que o Fisco aplicou a retroatividade benigna e excluiu a majoração da mencionada penalidade, nos termos solicitados na peça de defesa inicialmente apresentada. Assim, esta decisão não tratará da questão uma vez que já não existe mais controvérsia entre as partes em relação a ela.

A Impugnante reconhece, a teor da legislação vigente, que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade deve ser o valor da entrada mais recente.

Destaca a Defendente, após lançar críticas sobre a ausência de informações mais claras, que ao confrontar as informações lançadas na planilha elaborada pelo Fisco, denominada de “Análise de Valor de Transferência”, concluiu que ao valor unitário da entrada adicionou-se o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente na operação, para determinação da suposta base de cálculo que deveria ter sido adotada.

Salienta que o valor apontado pela Fiscalização, quando deduzido o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, coincide com a base de cálculo por ela adotada na “*esmagadora*” maioria das operações, não havendo dúvidas de que a autuação concentra-se no fato da Impugnante considerar que o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI não integra o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo do ICMS, na hipótese de transferência interestadual de mercadorias.

Após transcrever a legislação de regência, destaca a Defendente que nem a lei complementar, nem a lei mineira estabelecem um conceito específico para o “valor da entrada”, o que conduz à interpretação de que o valor de entrada será aquele relativo ao valor da operação sobre a qual incidiu o ICMS na entrada das mercadorias, afastando-se, assim, a agregação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta linha de raciocínio, entende que a base de cálculo na saída deve ser a mesma base de cálculo da entrada da mercadoria.

O Fisco destaca que, ao contrário da afirmativa da Impugnante, a planilha “Análise de Valor de Transferência” fornece todas as informações e explicações necessárias para a compreensão da acusação fiscal, não sendo necessária uma “análise minuciosa” do documento para se chegar a conclusão de que ao valor unitário da mercadoria é somado o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente para determinação do valor da entrada, conforme dispõe a “observação 1” da planilha, que assim registra: “Coluna S: Valor Unitário de Entrada do item (incluso o valor do IPI)”.

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;

Depreende-se, pois, que nas transferências interestaduais realizadas pela Impugnante a base de cálculo a ser utilizada é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem exclusão do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, uma vez que a norma que trata da matéria não determina tal procedimento.

A interpretação da norma pedida pela Impugnante, para valer o entendimento de que a base de cálculo da saída deve ser igual à base de cálculo da entrada não encontra amparo na legislação vigente.

Frise-se que, no caso dos autos, a Impugnante não é contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nem mesmo por equiparação, conforme se comprova pela emissão das notas fiscais de saída de mercadorias sem o destaque do tributo federal. Assim, o valor do tributo assume a feição de custo (despesa) para fins de definição do valor de saída da mercadoria.

Com efeito, sempre que uma empresa comercial adquirir mercadorias de uma indústria deverá considerar o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI como custo da aquisição, pois não há recuperação do tributo para lançamento em conta contábil específica.

Na mesma toada, analisando os documentos de fls. 31/32, percebe-se que a alegação da Impugnante não se sustenta.

Sendo o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI um tributo calculado na modalidade “por fora”, a simples comparação do valor do produto permite uma visualização da diferença entre a entrada e a saída. No caso dos documentos citados, o “esmalte Risque creme coque BL 8 ml” foi adquirido em 30 de agosto de 2010 ao



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

preço unitário de R\$ 0,46 (quarenta e seis centavos), sem IPI e transferido pelo valor de R\$ 0,30 (trinta centavos), também sem IPI.

Caso pudesse prevalecer a tese da Impugnante, a transferência deveria ocorrer, no mínimo, pelo valor de entrada do produto.

No exemplo acima, considerando a alíquota de 22% (vinte e dois por cento) do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, o preço mínimo deverá ser equivalente a R\$ 0,56 (cinquenta e seis centavos), restando claro a transferência por valor inferior ao devido.

Além do mais, verificando a coluna “AK” (Valor do IPI do Item da Nota Fiscal de Entrada), constante na planilha “Análise de Valor de Transferência”, constata-se a existência de mais de 5.000 (cinco mil) operações de entrada sem a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, contrariando a tese da Defendente de que a “*esmagadora*” maioria da diferença apurado pela Fiscalização decorre da inclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na base de cálculo.

O Acórdão n.º 17.805/06/3ª (fl. 77) demonstra o posicionamento do CC/MG, ao aprovar a exigência de inclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI 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.

Importa 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

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 de abril de 2011, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, ao discutir a base de cálculo na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, reconheceu a incidência do imposto. A discussão travada discutia se a base de cálculo seria a entrada mais recente ou o custo da mercadoria, por se tratar de estabelecimento industrial.

Veja-se 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 VISÀ EVITAR O CONFLITO FEDERATIVO PELA ARRECADAÇÃO DO TRIBUTO, O QUE IMPEDE A INTERPRETAÇÃO QUE POSSIBILITA O SUJEITO PASSIVO DIRECIONAR O VALOR DO TRIBUTO AO ESTADO QUE MELHOR LHE CONVIER.

.....  
No tocante à alegação de inaplicabilidade da multa isolada de 40% (quarenta por cento), no período de agosto de 2009 a dezembro de 2011, repita-se pela importância, que a Fiscalização acatou as razões da Impugnante, com fulcro no disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, aplicando a retroatividade benigna.

Assim, conforme Termo de Rerratificação de fls. 264/268, a Fiscalização procedeu à exclusão parcial do crédito tributário, aplicando-se multa isolada de 20% (vinte por cento) para todo o período fiscalizado, conforme previsão contida na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Também em relação à reclamação quanto à caracterização da reincidência, decidiu o Fisco por atender a demanda da Impugnante, promovendo a exclusão da majoração da multa isolada.

Desta forma, o valor total da multa isolada compreende os novos cálculos de fl. 264 e a parcela de fl. 11, relativa ao período de janeiro a dezembro de 2012, sem qualquer majoração.

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 TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O 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 à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

**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<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades, após a reformulação do crédito tributário, encontra-se efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 182 da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

II - a aplicação da equidade.

Tendo em vista a alegação trazida no aditamento da impugnação em relação à cobrança de juros de mora com atualização pela Taxa Selic, cumpre destacar a previsão contida no art. 226 da Lei n.º 6.763/75, disciplinada pela Resolução SEF n.º 2.880/97, bem como nos arts. 212 e 215 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Estabelece a mencionada resolução que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Para melhor elucidação da questão, transcreve-se as normas citadas, a saber:

### Lei n.º. 6.763/75

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

### Resolução 2.880/97

Art. 1º - Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

### RPTA/MG (Decreto n.º 44.747/08)

Art. 212 - Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados, terão, se for o caso, seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, observado o disposto em resolução da Secretaria de Estado de Fazenda.

.....  
Art. 215 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

A incidência de juros sobre multa também está prevista no art. 2º da já citada Resolução n.º 2.880/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado:

Art. 2º - Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração(AI).

Em relação à interpretação da Impugnante ao art. 161 do Código Tributário Nacional, cumpre citar o art. 113, §§ 1º e 3º c/c o art. 139 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§3º - A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 139 - O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

No que tange à discussão importante citar a decisão em Embargos de Declaração - Apelação Cível n.º 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

**5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO”.

Se não bastasse, existindo a previsão legal para a cobrança lançada nos autos, aplica-se o disposto no inciso I 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;

Correta, portanto, a adoção da Taxa Selic como instrumento de reparação da moeda em relação ao crédito tributário não recolhido à época oportuna, neste incluídas as multas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme a reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 264/268. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Luciana Goulart Ferreira e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 20 de fevereiro de 2015.**

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