

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.407/17/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000495509-16
Impugnação: 40.010141477-18
Impugnante: Wal Mart Brasil Ltda
IE: 186062191.03-28
Proc. S. Passivo: Júlio César Goulart Lanes/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL - VALOR INFERIOR À ENTRADA MAIS RECENTE. Constatada a emissão de documentos fiscais de transferências interestaduais de mercadorias com utilização de base de cálculo inferior ao valor das entradas mais recentes das mercadorias, contrariando o disposto no art. 13, § 8º, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 43, inciso IV, alínea “b.1”, do RICMS/02. Corretas as exigências das diferenças de ICMS, acrescidas da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. **Infração caracterizada.**

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação trata de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2012, em razão da emissão de notas fiscais relativas a transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, consignando base de cálculo inferior à prevista na legislação.

As exigências fiscais referem-se à diferença de ICMS apurada, acrescida da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído pela Ordem de Serviço – OS-SICAF 08.160.001.995-41 (fls. 02); Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000016655.18 (fls. 03/05); Auto de Infração-AI (fls. 06/08); Documentações relativas a procuração e contratos (fls. 09/25); Relatório Fiscal (fls. 26/32); Anexo 1 – Dados Cadastrais da Autuada (fls. 33/34); Anexo 2 – Demonstrativo Detalhado do Crédito Tributário (fls. 35/36); Anexo 3 – Relatórios Mensais: “Análise de Valor de Transferência CFOP 6152 e 6409” Gravados em Meio Digital (DVD) (fls. 37/38); Anexo 4 – Registros Fiscais dos Documentos de Entradas e Saídas Gravados em Meio Digital (DVD) (fls. 39/40); Anexo 5 – Arquivos Eletrônicos “SPED” Gravados em Meio Digital (DVD) (fls. 41/42); Anexo 6 – Termo de Copiagem Referentes aos Anexos 3 e 5 (fls. 43/58).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 60/76, requerendo, ao final, a procedência da impugnação.

O Fisco, em manifestação de fls. 104/116 refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 123/134, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, 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.

Como relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no exercício de 2012, em razão da emissão de notas fiscais relativas a transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, consignando base de cálculo inferior à prevista na legislação.

Nos documentos fiscais emitidos no período fiscalizado, foram consignados valores unitários inferiores aos valores correspondentes às entradas mais recentes das mercadorias, contrariando o disposto no art. 13, § 8º, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 43, inciso IV, alínea “b.1”, do RICMS/02.

As exigências fiscais referem-se à diferença de ICMS apurada, acrescida da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, vale trazer as informações do Fisco de que a Autuada está classificada no CNAE-F principal de nº 4639-7/02, exercendo, portanto, o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, com atividade de fracionamento e acondicionamento associada, conforme dados cadastrais de fls. 34, sendo enquadrada como “Centro de Distribuição”.

A metodologia utilizada pela Fiscalização para apuração das diferenças relativas à base de cálculo e do próprio ICMS, inerentes a cada operação, baseou-se no roteiro “Valor de Transferência Interestadual CFOP 6152 e 6409” do Auditor Eletrônico, em que é feita a conferência dos valores utilizados para tributação do ICMS operação própria nas transferências interestaduais, utilizando-se dos arquivos eletrônicos fornecidos pela Contribuinte.

Essa apuração está demonstrada nas planilhas inseridas na mídia eletrônica acostada às fls. 38 (Anexo 3 do Auto de Infração), cujos dados foram consolidados no quadro apresentado às fls. 36 (Anexo 2 do Auto de Infração – Demonstrativo do Crédito Tributário), onde estão indicados os valores mensais e globais das exigências fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Anexo 4 (CD de fls. 40) contempla os registros fiscais dos documentos de entradas e saídas e o Anexo 5 (CD de fls. 42) contém os arquivos eletrônicos SPED, todos da Contribuinte e relativos ao período autuado.

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

A base de cálculo assim apurada, foi confrontada com a adotada pela Impugnante em suas notas fiscais de saída, para fins de levantamento das diferenças de base de cálculo e do ICMS devido e não recolhido aos cofres públicos, conforme demonstrado na planilha constante do CD de fls. 38.

A alíquota aplicada foi a prevista na legislação para operação interestadual específica conforme o destino.

Como já salientado, a adoção do valor correspondente à entrada mais recente da mesma mercadoria, como base de cálculo inerente às transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, está prevista no art. 13, § 8º, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 43, inciso IV, alínea “b.1”, do RICMS/02 (correspondentes ao art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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;

b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

(Grifou-se).

RICMS/02

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; (grifou-se).

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

§ 4º 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;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; (grifou-se).

A Impugnante explica que sobre o preço de aquisição da mercadoria (custo do produto), quando de sua entrada no estabelecimento, incide o ICMS, o IPI, o PIS e a COFINS, os quais compõem o preço total destacado na nota fiscal de aquisição, sendo os valores referentes aos tributos devidamente indicados nos campos específicos.

Assim, a empresa toma os créditos referentes ao PIS, COFINS e ICMS, por serem tais tributos recuperáveis, sendo lançado no seu estoque o preço líquido da mercadoria, sem os tributos recuperáveis incidentes.

Com isso, no estoque da empresa é lançado, efetivamente, o custo da mercadoria, livre dos valores relativos aos citados tributos.

Destaca que o IPI, no caso em tela, agrega-se ao custo do produto por ser um tributo não recuperável, uma vez que, conforme a atividade da Contribuinte, a comercialização de mercadorias, não enseja o aproveitamento do valor do IPI pago na aquisição.

Alega que tal prática está de acordo com as normas contábeis e fundamenta-se no Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, que em seu art. 289, § 3º, expressamente determina que “ não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal”.

Salienta que a orientação da Receita Federal em seu “Perguntas e Respostas IRPJ” vai no mesmo sentido, não deixando qualquer dúvida de que todos os tributos recuperáveis não devem compor o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda.

Dessa forma, quando a Impugnante recebe as mercadorias adquiridas para revenda, em seu estoque é contabilizado apenas o custo da mercadoria, sem o PIS a COFINS e o ICMS.

Assim, afirma a Impugnante que, quando ocorre a transferência da mesma mercadoria para abastecer as suas filiais, *“o ICMS pago nessa nova etapa incide apenas sobre o custo da mercadoria, que é composto apenas pelo seu valor em si, sem o PIS, a COFINS e o ICMS incidente quando da aquisição”*.

Acrescenta que, *“por essa razão, de forma lógica, é que a base de cálculo quando da transferência da mercadoria é diferente – menor – do que o valor total da nota fiscal de aquisição da mesma mercadoria, pois o valor da nota fiscal de entrada é composto, também, pelo PIS, pela COFINS e pelo ICMS, tributos que são recuperáveis e, por isso, não compõem o custo do estoque”*, sendo que a mercadoria transferida para suas filiais é livre do PIS e da COFINS incidentes na aquisição, incidindo apenas o ICMS sobre o valor de custo da mercadoria que é transferida.

Às fls. 66/67, a Impugnante cita exemplos de como ocorre essa operação, utilizando-se de valores constantes da planilha elaborada pelo Fisco no Auto de Infração (relativos ao mês de abril de 2012, constantes às linhas 2478 e 2480), a fim de esclarecer o “quantum” relativo ao preço de transferência, o qual é composto do valor do custo na entrada, subtraindo os tributos incidentes na compra (ICMS/PIS/COFINS recuperáveis) e adicionando o ICMS devido pela saída em transferência.

Segundo a Defesa, *“não há nenhuma inconsistência nessa sistemática, eis que está perfeitamente prevista no Regulamento do Imposto de Renda e nas normas contábeis que a empresa é obrigada a observar e respeitar, não havendo qualquer fundamento para a autuação fiscal”*.

Conclui, assim, *“que a diferença apontada pela fiscalização não se caracteriza como ICMS recolhido a menor, mas sim na retirada dos valores referentes aos tributos recuperáveis do custo”* de seu estoque, motivo pelo qual não haveria fundamentação para a manutenção da autuação.

Cumprе ressaltar, inicialmente, que, do ponto de vista contábil, não há nada a se questionar em relação aos procedimentos adotados pela Autuada, uma vez que os tributos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal realmente não se incluem no custo contábil da mercadoria adquirida, ou seja, é correta a afirmação de que a contabilização do estoque da mercadoria deve ser feita pelo valor líquido (custo), com a dedução dos tributos recuperáveis do valor bruto de sua aquisição.

Entretanto, sob a ótica tributária, a metodologia utilizada pela Contribuinte de expurgar o valor do ICMS e os demais tributos recuperáveis incidentes na operação de aquisição e de adotar, como base de cálculo do ICMS, o custo contábil da mercadoria adquirida não encontra respaldo na legislação que rege a matéria.

Observa-se que a subalínea “b.2” do inciso IV do art. 43 do RICMS/02 faz menção a “custo da mercadoria produzida”, o que não é caso dos autos, uma vez que não se trata de mercadoria industrializada pela Contribuinte, e sim, de mercadoria adquirida de terceiros, conforme informação da própria Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, analisando as subalíneas “a.3.1” e “b.1” do inciso IV do art. 43 do RICMS/02, observa-se que o legislador mineiro diferenciou explicitamente as expressões “valor de custo correspondente à entrada mais recente” e “valor correspondente à entrada mais recente”, 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 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; (grifou-se).

Salienta-se que, mesmo no caso das transferências internas, apesar de ter feito alusão ao valor de “custo correspondente à entrada mais recente”, o legislador não definiu a base de cálculo (nas transferências internas), como sendo o custo e, sim, o valor deste, acrescido do valor do serviço de transporte e dos tributos incidentes na operação.

No caso dos autos, por se tratar de transferências interestaduais realizadas pela Autuada, a base de cálculo a ser utilizada deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis, uma vez que a norma que trata da matéria não autoriza tal procedimento (expurgo do ICMS incidente na operação anterior).

O termo “o valor correspondente à entrada mais recente” deve ser entendido como sendo o preço de aquisição mais recente, no qual se encontram inseridos todos os tributos incidentes na operação, especialmente o ICMS, uma vez que, por ser calculado

“por dentro”, compõe a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque efetuado na nota fiscal, mera indicação para fins de controle.

Por outro lado, a afirmação da Impugnante de que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade não constitui hipótese de incidência do ICMS, também **não** encontra guarida na legislação vigente, pois o art. 6º, inciso VI da Lei nº 6.763/75 (art. 12, inciso I, da LC nº 87/96), estabelece claramente 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*”.

Ressalta-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 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 (ICMS 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na mesma forma, quando da análise do REsp 1.109.298/RS, em 26/04/11, o 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 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 DIRECIONAR O VALOR DO TRIBUTO AO ESTADO QUE MELHOR LHE CONVIER...”

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pela diferença de ICMS apurada, acrescida da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Por fim, resta acrescentar que essa mesma matéria, envolvendo a mesma Contribuinte, já foi apreciada por este E. Conselho, nos termos dos Acórdãos nºs 20.642/15/2ª e 21.047/16/2ª, que aprovaram, integralmente, o feito fiscal, conforme demonstram as ementas abaixo:

ACÓRDÃO Nº 20.642/15/2ª

PTA/AI: 01.000213859-11

IMPUGNANTE: WAL MART BRASIL LTDA.

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 PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO Nº 21.047/16/2ª

PTA/AI: 01.000380730-11

IMPUGNANTE: WAL MART BRASIL LTDA

EMENTA:

BASE DE CÁLCULO - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL - VALOR INFERIOR À ENTRADA MAIS RECENTE. CONSTATADA A EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS PARA FILIAL ESTABELECIDA 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 (...)

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (consignação em nota fiscal de base de cálculo do ICMS menor do que a prevista na legislação), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

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;

(...)

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

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".

Dessa 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, foi 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, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, 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.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro 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 TRIBUTOS 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): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim, reiterando, em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto).

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I, Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 “*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*”.

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 Autuada.

Diante do exposto, ACORDA a 3^a Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Jenifer dos Santos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Luiz Geraldo de Oliveira e Cinara Lucchesi Vasconcelos Campos.

Sala das Sessões, 18 de abril de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator