

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

Acórdão: 23.180/18/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001028365-21  
Impugnação: 40.010146420-69  
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 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 nº 6.763/75 (c/c art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96). 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 nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada teria consignado, nas notas fiscais por ela emitidas, base de cálculo diversa da prevista na legislação, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, no período de janeiro a dezembro de 2014.

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

Instruem o presente Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 02);
- Relatório Fiscal (fls. 32/37);
- Anexo 1: Dados Cadastrais da Autuada (fls. 39/40);
- Anexo 2: Demonstrativo Detalhado do Crédito Tributário (fls. 41/42);
- Anexo 3: Relatórios Mensais: “Análise do Valor de Transferência – CFOP 6152 e 6409” gravados em meio digital – DVD (fls. 43/44);
- Anexo 4: Registros Fiscais dos Documentos de Entradas e Saídas gravados em meio digital – DVD (fls. 45/46);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 5: Arquivos Eletrônicos “SPED” gravados em meio digital – DVD (fls. 47/48);

- Anexo 6: Termos de Copiagem referentes aos Anexo 3 e 5 (fls. 48/63).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 66/80 e requer, ao final, a procedência da peça de defesa.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em bem fundamentada manifestação de fls. 112/127, refuta as alegações da Impugnante e requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 132/144, opina pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada teria consignado, nas notas fiscais por ela emitidas, base de cálculo diversa da prevista na legislação, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, no período de janeiro a dezembro de 2014.

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

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Frisa-se que 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 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. 40, sendo enquadrada como “Centro de Distribuição”.

A metodologia utilizada pelo Fisco para apuração das diferenças relativas à base de cálculo e do próprio ICMS, inerentes a cada operação, baseou-se em roteiro específico 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. 44 (Anexo 3 do Auto de Infração), cujos dados foram consolidados no quadro apresentado às fls. 42 (Anexo 2 do Auto de Infração – Demonstrativo do Crédito Tributário), no qual estão indicados os valores mensais e globais das exigências fiscais.

O Anexo 4 (CD de fls. 46) contempla os registros fiscais dos documentos de entradas e saídas e o Anexo 5 (CD de fls. 48) 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, na planilha conforme demonstrado de fls. 44.

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).

Sustenta a Impugnante que a presente autuação não merece prosperar, pois a diferença apontada pela Fiscalização decorre de equívoco na análise da contabilização da empresa, a qual respeita em tudo a legislação de regência ao fazer incidir o imposto apenas sobre o valor do custo da mercadoria, não havendo, a seu ver, nenhuma inconsistência na conduta adotada pela empresa.

Explica que quando da entrada da mercadoria, os fornecedores emitem notas fiscais destacando o ICMS e IPI, além do PIS e da COFINS, os quais vêm discriminados na nota fiscal de aquisição.

Salienta que sobre o preço de aquisição da mercadoria (custo do produto) 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.

Registra que 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, é um tributo não recuperável, já que conforme a atividade exercida pela Autuada, a comercialização de mercadorias, não enseja o aproveitamento do valor do IPI pago na aquisição, tornando-se o valor apenas como custo.

Reforça que o custo da mercadoria, lançado no estoque da Impugnante, passa a ser o valor da nota fiscal de aquisição diminuído dos créditos de PIS e COFINS, bem como de crédito de ICMS incidente sobre a operação.

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”.

Argumenta que se deve ter em mente que o termo “impostos”, contidos na legislação citada, deve ser entendido em seu sentido mais amplo, abrangendo todos os tributos recuperáveis, abrangendo, assim, também o PIS e a COFINS.

Esclarece que a abrangência ampla do termo “impostos” é claramente verificada no Pronunciamento nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, mais especificamente em seu ponto nº 11, que trata do custo do estoque, onde restaria claro que o custo de aquisição dos estoques não compreende os tributos recuperáveis.

Salienta que a orientação da Receita Federal do Brasil 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.

Defende como correta a conduta da empresa ao tomar créditos referentes ao PIS, a COFINS e o ICMS quando da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, retirando o valor destinado a tais tributos do custo da mercadoria a ser registrada em estoque, por serem tais tributos recuperáveis.

Na sequência, discorre sobre a não-cumulatividade relativa aos tributos citados.

Explica que, ao receber mercadorias adquiridas para revenda, é contabilizado em seu estoque apenas o custo da mercadoria, que é composto pelo seu valor em si, já descontado de PIS, COFINS e ICMS, incidentes quando da aquisição.

Por esta mesma lógica, a base de cálculo quando da transferência mercadoria é diferente (menor) do que o valor da nota fiscal de aquisição da mesma mercadoria, pois o valor total da nota fiscal de entrada é composto, também, pelo PIS, pela COFINS e pelo ICMS, tributos recuperáveis e que, por isso, não compõem o custo do estoque.

Pois bem, conforme destacado, a metodologia utilizada pela Fiscalização para apuração das diferenças relativas à base de cálculo e do próprio ICMS, inerentes a cada operação, está demonstrada nas planilhas constantes dos autos, cujos dados foram

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consolidados no quadro acostado às fls. 42, no qual estão indicados os valores mensais e globais das exigências fiscais.

A base de cálculo apurada pela Fiscalização 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 acima.

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, subalínea “b.1”, da Parte Geral 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. (Grifos acrescidos).

### 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:

(...)

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 acrescidos)

### Lei Complementar nº 87/96

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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." (Grifos acrescidos).

Verifica-se que a base de cálculo determinada pela legislação para as transferências interestaduais em análise é o **valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria**.

Conforme se depreende dos demonstrativos constantes dos autos, a Fiscalização adotou como base de cálculo das transferências de mercadorias objeto da autuação o **valor unitário da entrada imediatamente anterior a cada transferência realizada**.

Verifica-se que, do ponto de vista contábil, não há nada a se questionar em relação aos procedimentos adotado 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.

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Acresça-se, ainda, os seguintes esclarecimentos trazidos pela Fiscalização:

(...)

No caso em comento, tendo em vista que o estabelecimento situado neste Estado, conforme descrito inicialmente, 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 (art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96), que determinam o uso do valor de aquisição mais recente da mercadoria

adquirida como base de cálculo para a transferência interestadual posterior dessa mesma mercadoria.

A Impugnante admite tratar-se de transferências de mercadorias para outras unidades do mesmo grupo nas quais, para apuração do ICMS devido, adota o preço de aquisição excluindo deste os impostos recuperáveis.

Cita casos práticos, fls. 71/72, através dos quais demonstra a metodologia de cálculo utilizada nas transferências interestaduais.

Dos exemplos supracitados e demonstrados pela própria Impugnante, temos que o valor unitário de entrada mais recente da mercadoria "Raid Eeetro" foi de R\$4,73, sendo que o valor de saída do mesmo foi de R\$ 4,22, o que representa uma diferença a menor de 10,78% na base de cálculo adotada para fins de incidência do ICMS. Neste caso concreto, resta claro o recolhimento a menor do ICMS e, conseqüentemente, prejuízo ao Erário, ao adotar a metodologia de retirada dos impostos recuperáveis (PIS/COFINS) e efetuar a transferência tomando como base o custo da mercadoria na entrada.

**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 de aquisição adotado pela Impugnante provoca expressiva manutenção de créditos no estabelecimento mineiro.**

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" (20% do valor da diferença apurada), ambos da Lei nº 6.763/75. (Grifos acrescentados).

Por fim, resta acrescentar que essa mesma matéria, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, já foi apreciada por este E. Conselho, nos termos dos Acórdãos nºs 20.642/15/2ª, 21.047/16/2ª e 22.407/17/3ª, 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



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

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.

**ACÓRDÃO: 22.407/17/3ª**

PTA/AI: 01.000495509-16

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.

**ACÓRDÃO: 22.894/18/1ª**

PTA/AI: 01.000837043-86

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL - VALOR INFERIOR À ENTRADA MAIS RECENTE. CONSTATADA A 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 Nº 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 Nº 6.763/75.

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 devido, *in verbis*:

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;

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"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.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Ressalta-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que se encontram expressamente previstas na Lei nº 6.763/75

Destaca-se que o *quantum* exigido relativo à penalidade isolada é menor que o limite máximo de 2 (duas) vezes o valor do imposto **incidente** nas operações autuadas, nos termos do inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (conforme fls. 32 dos autos).

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

110, inciso I, do 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”.

No tocante à manifestação da Autuada em relação à Súmula 166 do STJ, conveniente mencionar que a própria Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 12, é clara quanto à incidência do ICMS em operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Esse é o entendimento da Impugnante, pois destaca o ICMS, ainda que incorretamente, nas notas fiscais autuadas, transferindo créditos do imposto para os estabelecimentos destinatários das mercadorias.

Deve-se destacar que o fundamento tomado pelo STJ, mediante Súmula nº 166, foi firmado antes do advento da Lei Kandir (LC nº 87/96 – ICMS), publicada em setembro de 1996, que, em seu art. 12, inciso I, conforme o acórdão em parte transcrito, traz a previsão de incidência do ICMS nessas ocasiões: “*Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria 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).

Da mesma forma, o eminente Professor Alcides Jorge Costa a admite, ao entendimento 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).

Acresça-se que, por força do disposto no art. 110 do RPTA (art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75), não se incluem na competência deste Órgão julgador administrativo “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

Por fim, cumpre destacar que a aplicação do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN não alcança o presente lançamento, porquanto inexistem dúvidas pertinentes à cominação das penalidades.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Substabelecimento, apresentado da Tribuna. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Daniel Velho de Mesquita e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor), Marco Túlio da Silva e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 13 de dezembro de 2018.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Relator**

CC/MG