

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.235/19/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001156422-59
Impugnação: 40.010147014-64
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas
IE: 313002022.01-20
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

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 constatação de que a Autuada consignou, nas notas fiscais emitidas, base de cálculo diversa da prevista na legislação, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, no período de janeiro de 2014 a março de 2016.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 35/47, acompanhada dos documentos de fls. 48/311, alegando em síntese:

- assevera que a base de cálculo adotada não afronta o art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar (LC) nº 87/96 e tampouco o art. 13, § 8º, alínea "a" da Lei nº 6.763/75 e art. 43, inciso IV, alínea "b", subalínea "b.1" do RICMS/02;

- sustenta a inexistência de erro da base de cálculo eleita, pois entende que o valor a ser considerado para as entradas é aquele referente ao custo, devendo abater-se os impostos recuperáveis (PIS e COFINS);

- argumenta que a Fiscalização, ao ajustar o ICMS "por dentro" nas entradas das mercadorias, relativizou o valor da entrada, o que também deveria ser feito com relação ao PIS e COFINS;

- defende a necessidade de recomposição da conta gráfica;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- entende que as multas aplicadas apresentam característica confiscatória.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 316/321, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de que a Autuada consignou, nas notas fiscais emitidas, base de cálculo diversa da prevista na legislação, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, no período de janeiro de 2014 a março de 2016.

Inicialmente, quanto ao fato gerador do ICMS cumpre registrar os dispositivos legais que versam sobre o tema. Confira-se:

Lei Complementar nº 87/96

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;

(...)

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;

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 6º. Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

RICMS/02

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

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;

(...)

Os dispositivos retro transcritos são cristalinos no sentido de que há incidência do imposto nas saídas de mercadorias, a qualquer título, inclusive para outro estabelecimento do mesmo titular, regra esta que, inclusive, a Autuada observa, exceto no que concerne ao destaque correto da base de cálculo que deve observar o valor correspondente à entrada mais recente.

Quanto à base de cálculo considerada, destaca-se que foram autuadas somente notas fiscais de transferências escrituradas pela Contribuinte com o CFOP nº 6.152 (transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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”, subalínea “b.1”, do RICMS/02.

Destaca a Fiscalização que para apurar a base de cálculo a Autuada excluiu do cálculo do valor unitário da entrada mais recente os valores do PIS e COFINS, o que gerou a diferença exigida.

No caso da regra para as transferências aqui tratadas (na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro estado, pertencente ao mesmo titular), a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

A determinação da base de cálculo se dá pelo valor de uma outra operação, o da entrada mais recente, sem qualquer exclusão ou abatimento.

No cálculo do valor da entrada mais recente a Fiscalização subtraiu o ICMS do valor da operação calculando o valor sem o ICMS, aplicando-se a alíquota da transferência, de forma que o imposto “por dentro” fosse embutido no resultado, em procedimento benéfico ao Autuado.

Inobstante o citado ajuste do ICMS, a base de cálculo determinada pela legislação foi apurada mediante o levantamento do valor da entrada imediatamente anterior a cada transferência realizada, em conformidade com a legislação de regência.

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, conforme demonstrado nos autos.

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”, subalínea “b.1”, do RICMS/02 (correspondentes ao art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96).

Sustenta a Impugnante que, quando da entrada da mercadoria, os fornecedores emitem notas fiscais destacando inclusive o PIS e COFINS, os quais vêm discriminados na nota fiscal de aquisição.

Salienta que o preço de aquisição da mercadoria seria o custo do produto, sobre o qual incide o PIS e a COFINS, os quais compõem o preço.

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

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.

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 aos tributos recuperáveis do custo da mercadoria a ser registrada em estoques.

Contudo, sem razão a Impugnante.

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”, 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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (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 atuação o valor da entrada imediatamente anterior a cada transferência realizada, em conformidade com a legislação de regência.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 dos tributos recuperáveis, nem mesmo do ICMS. O fato da Fiscalização ter ajustado o ICMS, em procedimento no caso benéfico ao Contribuinte, não flexibiliza a norma posta nem autoriza a Câmara a lançar.

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.

Cabe acrescentar que essa mesma matéria já foi enfrentada por este E. Conselho conforme Acórdão nº 23.180/18/1ª, com os fundamentos aos quais aqui se aderiu como razão de decidir, passando a incorporar o presente acórdão.

A autuada também já teve a mesma matéria dos autos apreciada, referente ao exercício de 2012, conforme Acórdão nº 21.871/18/1ª, que julgou procedente o lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lado outro, entende a Impugnante que o trabalho fiscal foi elaborado incorretamente em razão da não adoção da recomposição da conta gráfica do ICMS.

Referido entendimento da Impugnante não encontra respaldo na legislação que rege a matéria relativa à Recomposição da Conta Gráfica: arts. 89-A, 195 e 196 do RICMS/02, art. 4º do Decreto nº 46.698/14, e do art. 144 § 1º do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66.

Assim, corretas as exigências de ICMS e, conseqüentemente, da multa de revalidação exigida.

Como restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, consignou nas notas fiscais que emitiu base de cálculo do ICMS menor que a prevista na legislação, correta, também, a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75:

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;

(...) (grifou-se)

Tem-se, pois, 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.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 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 em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUIU QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVÁ, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Sala das Sessões, 21 de março de 2019.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

Marco Túlio da Silva
Relator

D

23.235/19/1ª