

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.538/20/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001356750-71  
Impugnação: 40.010148966-64  
Impugnante: WMB Supermercados do Brasil Ltda.  
IE: 186062191.03-28  
Proc. S. Passivo: Fernando de Oliveira Lima/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem - 1

### **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 por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

Versa a autuação sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/15 a 31/12/15, 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.

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.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 67/95.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 134/152, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

#### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 157/168, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

## ***DECISÃO***

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

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, "...diante da impropriedade da exigência fiscal".

Vê-se que a razão para arguição da nulidade do Auto de Infração por parte da Impugnante confunde-se com a análise de mérito do lançamento. Entretanto, faz-se necessário pontuar que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

#### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 82/83.

Segundo a doutrina "*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*" (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de

conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/15 a 31/12/15, 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.

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.

Inicialmente, cabe informar que a Autuada tem como atividade principal o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, com atividade de fracionamento e acondicionamento associada (CNAE-F 4639-7/02), conforme dados cadastrais fls.40, sendo enquadrada como “Centro de Distribuição”.

Constatou-se que, nos documentos fiscais emitidos, no período autuado, 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 n.º 6.763/75.

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 do 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 (Sped).

A apuração encontra-se demonstrada nas planilhas inseridas na mídia eletrônica de fls. 44 (Anexo 3), cujos dados foram consolidados no quadro Demonstrativo do Crédito Tributário apresentado às fls. 42 (Anexo 2 - 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, e aplicada a alíquota prevista na legislação para operação interestadual específica conforme o destino.

Esclarece o Fisco que *“o presente auto de infração questiona a ótica tributária adotada pela Impugnante ao utilizar a metodologia 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”*.

A Defesa alega que, no levantamento fiscal, verifica-se incompatibilidade entre as entradas e saídas, pois considera o valor da última entrada, inclusive quando essa é insuficiente para justificar as saídas que pretende tributar. Ou seja, a última nota fiscal de entrada apresenta quantidade inferior a que está indicada na nota fiscal autuada correspondente. Traz exemplos às fls. 69/70 dos autos.

Sustenta que o Fisco confunde o significado de “valor correspondente” com o de “valor igual”, pois a mercadoria transferida não é necessariamente igual à da aquisição, não tendo sido observado que o valor correspondente à entrada mais recente não é o exato preço da mercadoria adquirida, mas aquele que lhe corresponda, com ajuste dos impostos incidentes.

Ressalta que não se pode olvidar que esse valor (preço) é composto do custo da mercadoria mais os tributos incidentes na operação, que integram a base de cálculo do ICMS o próprio ICMS, além do PIS, da Cofins e do IPI, consoante inclusive aponta o §1º do citado art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Em razão disso, a depender do tipo da operação de entrada e de saída (interna ou interestadual), e ainda do Estado da Federação onde está situado o estabelecimento da mesma empresa que receberá os produtos transferidos, os impostos considerados (incluídos e/ou retirados) na composição da base de cálculo terão valores diferentes, apesar de observado o mesmo preço da mercadoria, razão pela qual não se

pode falar em diminuição da base de cálculo, muito menos supor imposto devido e não recolhido.

Ressalta que o valor da mercadoria transferida não é necessariamente igual ao da aquisição, mas aquele que lhe corresponda, sem os impostos incidentes, o que se pode chamar de “preço ajustado da mercadoria”, cuja composição parte do valor de aquisição ajustado a partir de inclusão e exclusão dos tributos aplicáveis (ICMS, IPI, PIS e COFINS).

Diz que o § 4º do art. 13 não poderia negar todo o restante da LC nº 87/96, porquanto, não faria sentido o legislador determinar que o ICMS integre a sua base de cálculo e o no referido § 4º impor, que nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, o ICMS que integraria a base de cálculo não seria o ICMS próprio, mas o montante do imposto incidente na operação anterior.

Entende que, na saída por transferência interestadual do mesmo produto, para se identificar o seu *valor correspondente* deve se observar o custo real de aquisição, excluindo os valores referentes ao ICMS da entrada e incluído o ICMS da saída, nesse caso a alíquota de 12% (doze por cento). Assim, deve-se se identificar o preço ajustado da mercadoria e observar corretamente o valor correspondente das entradas mais recentes, para cada operação.

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

Diante disso, conclui que a Impugnante corretamente apurou a base de cálculo dos produtos transferidos em operações interestaduais, por ela realizadas, conforme o art. 13, § 4º da LC nº 87/96.

Entretanto, não lhe cabe razão.

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 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 exposto 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 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;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente."

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:

(...)

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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se dos dispositivos legais supratranscritos 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. 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:

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Ademais, a regra de transferência estadual de mercadorias, portanto em remessa de um para outro estabelecimento de um mesmo titular, matéria regulada por convênio, com vigência em todo território nacional, nos termos do art. 102 do Código Tributário Nacional, busca neutralizar os efeitos de possíveis transferências de créditos ou suporte indevido deles pelas Unidades Federativas, neste sentido a referida norma visa resguardar o respeito ao Princípio Federativo, impossibilitando o acúmulo de crédito, por parte do contribuinte, em um Estado Federado, em detrimento de outro.

No caso dos autos, ao adquirir mercadorias para o estabelecimento mineiro e transferir tais produtos para outros estabelecimentos sem qualquer processamento das mercadorias, o custo real de aquisição adotado pela Impugnante provoca expressiva manutenção de créditos no estabelecimento mineiro. Exemplo concreto desta afirmativa é encontrado no caso da Nota fiscal de Saída nº 124955, emitida em 14/01/2015, utilizada para transferência de COND AR 7.000 127V, em que fora lançado o valor unitário de saída R\$ 401,50



(quatrocentos e um reais e cinquenta centavos), enquanto o valor unitário de entrada mais recente foi de R\$ 453,93 (quatrocentos e cinquenta e três reais e noventa e três centavos).

Ressalte-se que num universo em que o volume de operações de transferências interestaduais tem grande representatividade o prejuízo causado ao Erário Público é enorme, conforme pode ser visto nos Relatórios Mensais: “Análise de Valor de Transferência CFOP 6152 e 6409” acostados no Anexo 3, fls.44, dos autos.

Assim sendo, não merece reparo o trabalho fiscal, visto que a Fiscalização aplicou a literalidade da norma prevista no § 4º, inciso I do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, equivalente ao disposto no § 8º, alínea “a” do art. 13 da Lei nº 6.763/75.

No tocante ao argumento de que não incide ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, com fulcro na Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), cumpre 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;

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).

Acresça-se que, por força do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do RPTA), não se incluem na competência deste Órgão julgador

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administrativo “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

Por oportuno, registra-se que esta matéria esteve em análise do CCMG em diversos PTAs, da própria Impugnante, com aprovação das exigências fiscais, à unanimidade, como se pode verificar, nos Acórdãos nºs 20.642/15/2ª, 21.047/16/2ª, 22.407/17/3ª, 22.894/18/1ª e 23.180/18/1ª.

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 “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)

(DESTACOU-SE)

Há que se observar que a penalidade possui caráter objetivo e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN), que diz que “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

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

Quanto às questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante, há que se destacar, mais uma vez, que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do RPTA), “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em* 23.538/20/3ª

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

*relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”, razão pela qual não serão objeto de análise.*

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Thiago Álvares Feital (Relator), que o julgava improcedente. Designado relator o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alexandre de Araujo Albuquerque e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Wendell de Moura Tonidandel. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

**Sala das Sessões, 16 de setembro de 2020.**

**Luiz Geraldo de Oliveira  
Relator designado**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente**

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

---

Acórdão:	23.538/20/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001356750-71	
Impugnação:	40.010148966-64	
Impugnante:	WMB Supermercados do Brasil Ltda. IE: 186062191.03-28	
Proc. S. Passivo:	Fernando de Oliveira Lima/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem - 1	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Preliminarmente, cumpre destacar que o processo encontra-se devidamente instruído e que a Impugnante, assessorada por advogado, compreendeu a autuação e dela se defendeu com proficiência, de modo que me parece incabível a alegação de cerceamento de defesa. Da mesma maneira, acompanhando a Manifestação Fiscal e o parecer da Assessoria deste Conselho, voto pelo indeferimento do pedido de prova pericial, nos termos do artigo 142, § 1º, inciso II, “a” do RPTA, por entender que a matéria pode ser decidida com recurso apenas aos documentos juntados aos autos.

Adentrando no mérito deste processo, verificando-se que a autuação versa sobre o recolhimento de ICMS a menor, exigido em razão de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, entendo que se deva aplicar a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça.

Ao contrário do que foi afirmado na Manifestação Fiscal e no parecer da Assessoria deste Conselho, não se pode afirmar sumariamente que a Súmula nº 166 do STJ foi estabelecida com base em julgamento anterior à Lei Complementar nº 87/96 e pretender com isso afastar a sua aplicação ao presente caso. Após a publicação da súmula, que se deu em 1996, o mesmo tribunal voltou à questão, agora sob a sistemática dos recursos repetitivos, em 2010, no Recurso Especial nº 1.125.133/SP. À ocasião, o STJ reiterou que o mero deslocamento de equipamentos não era o suficiente para atrair a incidência do ICMS, por não caracterizar operação de mercancia. Restou fixado naquele tribunal o Tema Repetitivo nº 259:

“NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE O MERO DESLOCAMENTO DE EQUIPAMENTOS OU MERCADORIAS ENTRE ESTABELECEMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE”. (TEMA REPETITIVO Nº 259)

Destaque-se que, após a fixação do repetitivo, o STJ já publicou 51 acórdãos com o mesmo entendimento. O que nos permite afirmar, com razoável tranquilidade, que a interpretação do Tribunal não é desconhecida pelo Fisco mineiro.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado nos últimos anos no mesmo sentido. A esse respeito, vejam-se os Recursos Extraordinários com Agravo nº 1.100.961 AgR/RS e 1.190.808 AgR/RS.

A despeito desta jurisprudência sólida, estados, a exemplo do Estado de Minas Gerais, seguem cobrando o ICMS nestes casos, o que contribui para agravar a insegurança jurídica e a complexidade a que os contribuintes já estão sujeitos normalmente. Contudo, a questão parece ter chegado a seu termo com o julgamento, em 14 de agosto de 2020, do Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.255.885. Neste julgamento, o STF reconheceu a existência de repercussão geral no tema, reafirmou o seu entendimento e fixou a seguinte tese:

TEMA Nº 1099:

“NÃO INCIDE ICMS NO DESLOCAMENTO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE LOCALIZADOS EM ESTADOS DISTINTOS, VISTO NÃO HAVER A TRANSFERÊNCIA DA TITULARIDADE OU A REALIZAÇÃO DE ATO DE MERCANCIA”.

Deste modo, ao contrário do que afirmou o Fisco nos autos deste processo, *data venia*, a aplicação da Súmula nº 166 do STJ encontra-se plenamente pacificada pelo STF. *A questão é saber se o entendimento do Supremo Tribunal Federal vincula este Conselho ou não.* Com todo o respeito à posição reiterada deste Conselho, da qual estou plenamente ciente, acredito que a única resposta compatível com a Constituição Federal é positiva: o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, como qualquer outro órgão de julgamento administrativo no país, está sujeito ao entendimento do STF, agora fixado no Tema nº 1.099.

Como se sabe, a previsibilidade é um dos objetivos visados pelo direito. Esta não se alcança unicamente com a publicação de normas escritas, uma vez que as palavras da legislação só ganham aplicabilidade depois de interpretadas. Ora, ainda que a lei escrita seja a mesma para todos, caso os diferentes órgãos do Estado lhe atribuam interpretações divergentes, lesado estará o princípio da legalidade e da isonomia. Assim como a lei não pode ser variável, a sua interpretação também não deve variar, conforme o órgão que a aplique. É esta a razão que inspirou o Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15) que privilegia o *stare decisis* em diversos dispositivos, a exemplo dos artigos, 926, 927, 932 e 1.035, § 3º.

Em se tratando de recurso extraordinário repetitivo, como previsto no artigo 927, III do Código de Processo Civil, a decisão nasce como precedente forte, que obriga necessariamente a sua observância, sob pena de reclamação, vez que não observar o precedente, neste caso, é o mesmo que desafiar competência do Tribunal:

Lei nº 13.105/15:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

(...)

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

É de se recordar que, em nosso sistema jurídico, conforme repartição de competências estabelecida pela Constituição Federal, cabe ao Poder Judiciário proferir a interpretação “definitiva” dos textos normativos. Esta a razão porque os precedentes vinculam não apenas os órgãos do Judiciário, mas igualmente todos os órgãos da Administração Pública. Isto porque o direito, mesmo na estrutura federal que assume o Estado no Brasil, é apenas um.

Ressalte-se, inclusive, que à luz do Código de Processo Civil, o reconhecimento de repercussão geral por parte do STF deveria levar à suspensão de todos os feitos administrativos pendentes, com sugere a melhor interpretação do art. 1.035, § 5º e do art. 1.037, inciso II, ambos do Código de Processo Civil. Nota-se que o dispositivo não menciona a “suspensão do processamento dos processos *judiciais*”, mas adota redação genérica e abrangente, prescrevendo a “suspensão do processamento de todos os processos *pendentes*, individuais ou coletivos, *que versem sobre a questão e tramitem no território nacional*”:

Lei nº 13.105/15:

Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

(...)

§ 5º Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional.

(...)

Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual:

(...)

II - determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional;

(...)

Assim como a racionalidade do sistema jurídico obriga a que se compreenda a suspensão como necessária, também a aplicação da norma, na forma como interpretada pelo STF, no presente caso, se mostra obrigatória, devendo alcançar todas as demandas que versem sobre a mesma questão de direito, sejam judiciais ou administrativas. Ora, não pode existir um conceito de “operação de circulação de mercadorias” para o STF e outro para o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais. Um conceito de “operação de circulação de mercadorias” que não comporta a transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (aquele

adotado pelo STF) e outro que admite a transferência entre estabelecimentos como fato gerador do imposto, com fundamento na legislação mineira (aquele adotado por este Conselho). Tal solução repugna ao princípio constitucional da unicidade do direito.

Não ignoro o argumento, bastante cultivado nesta instância administrativa e solidamente seguido à risca pelo Fisco mineiro, segundo o qual acatar o entendimento dos tribunais superiores, mesmo o entendimento do STF, corte máxima do país, esbarraria na vedação prevista no art. 110, inciso I do RPTA ou do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/67. O que ambos os dispositivos vedam é “a declaração de inconstitucionalidade” e a “negativa de aplicação de ato normativo”. Ora, quando um órgão administrativo, como este Conselho, curva-se ao entendimento do mais alto tribunal do país, não está declarando ele mesmo a inconstitucionalidade da norma, mas acatando a declaração formulada por quem é competente para tanto. Da mesma maneira, se já há precedente forte sobre a inaplicabilidade da norma, também não se pode falar que é o Conselho que estaria afastando a sua aplicação. Novamente, o Conselho estará apenas reconhecendo a força do precedente que o atrela.

Para além das considerações anteriores, que dizem respeito diretamente à legalidade, princípio de máxima aplicação no direito tributário e que vincula completamente a discricionariedade do Fisco, há que se observar também o princípio da eficiência. Este último, igualmente contemplado no art. 37 da Constituição Federal, obriga a Administração Pública a pautar seu comportamento de modo racional, organizando-se para alcançar resultados ótimos, que sejam adequados às necessidades da sociedade:

CF/88:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte

(...)

Segundo Hely Lopes Meireles, que emprega a expressão “dever de eficiência”, este exige que os atos da Administração guardem um nexos com a utilidade do seu resultado para os administrados e com o seu custo:

(...) a verificação da eficiência atinge os aspectos quantitativo e qualitativo do serviço, para aquilatar do seu rendimento efetivo, do seu custo operacional e da sua real utilidade para os administrados e para a Administração. Tal controle desenvolve-se, portanto, na tríplice linha administrativa, econômica e técnica. (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Maheiros Editores, 2018. p. 115).

Sob o prisma da eficiência, veja-se que o prejuízo ao Erário, caso o contribuinte, sendo vencido neste Conselho, venha a ingressar em juízo, é certo e inevitável. Deste modo, a discussão, na esfera administrativa, sobre a tributação das operações de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte



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

não apenas é, *data venia*, supérflua, como atenta contra o interesse público. Recorde-se que, vencido na demanda judicial inaugurada pelo contribuinte que aqui perder, o Estado será fatalmente condenado ao pagamento dos honorários sucumbenciais.

Por esta razão, voto pela improcedência do lançamento.

**Sala das Sessões, 16 de setembro de 2020.**

**Thiago Álvares Feital  
Conselheiro**

CCMIG