

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.080/22/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002068381-81
Impugnação: 40.010153235-87
Impugnante: WMB Supermercados do Brasil Ltda.
IE: 186062191.03-28
Proc. S. Passivo: Júlio César Goulart Lanes
Origem: DF/Contagem - 1

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

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.

Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/16 a 30/06/16, 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA (págs. 3752/3769).

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização se manifesta nos presentes autos, págs. 3819/3835, refutando as alegações da Defesa. Requer a procedência do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 3837/3849, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário e 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.

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/16 a 30/06/16, 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, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente a todo o crédito tributário (janeiro a junho de 2016), com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que tomou ciência do presente Auto de Infração em 11/10/21, portanto, decorrido mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores.

No entanto, este E. Conselho tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I, do referido *Codex*, que determina a contagem do prazo decadencial de 5 anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Dessa forma, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2016, o termo inicial do prazo decadencial é 01/01/17, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, podendo o Fisco realizar o lançamento até 31/12/21, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 11/10/21.

Cabe registrar 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), 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, tendo-se como base para a apuração dos valores os arquivos eletrônicos fornecidos pela Contribuinte (Sped).

A apuração encontra-se demonstrada nas planilhas Anexo Provas do e-PTA (Relatório Análise do Valor de Transferência Interestadual – CFOP 6152 e 6409, por mês), cujos dados foram consolidados no quadro Demonstrativo do Crédito Tributário.

No mesmo anexo encontram-se os registros fiscais dos documentos de entradas e saídas (gerados a partir dos arquivos eletrônicos SPED) relativos ao período atuado.

Transcreve-se do Relatório Fiscal a metodologia de apuração:

Para fins de entendimento do trabalho, elucidaremos pontos importantes sobre o roteiro utilizado, bem como dos relatórios, em formato de planilhas em Excel, gerados por ele.

O roteiro é uma ferramenta institucional que confronta os valores das bases de cálculos das transferências interestaduais. Nos relatórios gerados pelo referido roteiro constam mercadorias que foram tributadas utilizando valores abaixo das entradas mais recentes.

Nestes são apontadas as diferenças nas bases de cálculo e ICMS, e estão separados da seguinte forma:

(...)

Valores apurados pelo roteiro do auditor eletrônico

VLRENTUNIT = Valor de entrada unitário

VLRSAIUNIT= Valor de saída unitário

DIFERENCA = Diferença entre o valor de entrada unitário e o valor de saída unitário

TOTDIFVC = Total da diferença do valor contábil (igual a DIFERENCA x QTD)

TOTDIFICMS = Total da diferença de ICMS (igual a TOTDIFVC x ALIQUOTA)

VLRBCAP = Valor da base de cálculo apurada pela fiscalização, coluna acrescida ao relatório original. Equivale ao somatório da base de cálculo tributada (VLRBC) e o total da diferença do valor contábil (TOTDIFVC).

(...)

Da análise dos dados, constatamos que um número considerável de mercadorias, no período fiscalizado, foi tributado, nas operações de transferências interestaduais, utilizando um valor menor que das últimas entradas. As diferenças apuradas estão nas bases de cálculo dessas mercadorias. A base de cálculo declarada pelo contribuinte foi de R\$ 149.896.133,90 (cento e quarenta e nove milhões, oitocentos e noventa e seis mil, cento e trinta e três reais e noventa centavos), a base de cálculo apurada pela fiscalização, conforme planilhas anexas, foi de R\$ 175.255.221,84 (cento e setenta e cinco milhões, duzentos e cinquenta e cinco mil, duzentos e vinte e um reais e oitenta e quatro centavos). Assim, a diferença de R\$ 25.359.087,94 (vinte e cinco milhões, trezentos e cinquenta e nove mil, oitenta e sete reais e noventa e quatro centavos) é que foi tributada no presente trabalho.

Para o cálculo do ICMS/OP, as mercadorias listadas nos relatórios mensais foram tributadas com base no valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme preceitua o art. 13 da Lei Complementar N°87/96.

A alíquota dos produtos é a interestadual específica para cada destino.

Ressaltamos que nas planilhas oriundas do roteiro do auditor eletrônico constam todos os dados necessários para a apuração do ICMS a recolher. Estas estão apensadas nos Anexos 3 ao 8 do presente e-PTA.

A Impugnante alega que a presunção da Fiscalização de que a base de cálculo do imposto não estaria de acordo com a legislação, sendo menor que o devido e ensejando débito de ICMS ao estado de Minas Gerais, não se sustenta, eis que a base de cálculo da operação foi corretamente fundamentada no **custo de aquisição da mercadoria**, de forma que todo o ICMS devido na operação teria sido adequadamente recolhido.

Ressalta 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. Assim sendo, 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 a atividade, comercialização de mercadorias, exercida pela Impugnante 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.

Menciona que tal prática está de acordo com as normas contábeis e fundamenta-se no Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99, que em seu art. 289, § 3º, expressamente determina que “não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal”. E 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.

Para sustentar sua tese anexa à presente defesa, Parecer Técnico sobre o tema, realizado pela empresa Gran Thornton Corporate (Doc. 02), no qual, os Auditores avaliaram a controvérsia jurídica e contábil trazida nos presentes autos, tendo concluído ao final, que os procedimentos contábeis adotados pela Impugnante estão em conformidade com a legislação vigente.

Argumenta a Impugnante que a não-cumulatividade, para PIS e COFINS, consiste na possibilidade de apropriação de créditos referentes aos valores das contribuições incidentes nas etapas anteriores da cadeia econômica, estando estabelecidas no art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, cuja redação em ambas é idêntica.

Destaca que, de acordo com os citados dispositivos legais, uma das situações que permite o creditamento referente aos tributos recuperáveis é quando há aquisição de bens tributados adquiridos para revenda, exatamente o caso em tela.

Conclui que, por essa razão, sendo o PIS e a COFINS sujeitos à sistemática da não-cumulatividade e caracterizados como tributo recuperáveis, é que o seu valor não compõe o custo dos estoques, sendo certo que, 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.

Dessa forma, entende correto o procedimento de transferência da mesma mercadoria com incidência do ICMS apenas sobre o custo da mercadoria, que é composto apenas pelo seu valor em si, sem o PIS, a COFINS e o ICMS incidentes quando da aquisição.

Entretanto, não cabe razão à Impugnante, em face dos dispositivos legais que regem a matéria.

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, I, da Lei Complementar nº 87/96), *in verbis*:

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;

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...) (Grifou-se)

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 atuação 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 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. 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.

(...)

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)

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:

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 pelos estados.

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 contábil da mercadoria adquirida adotado pela Impugnante provoca expressiva manutenção de créditos no estabelecimento mineiro.

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” acostados 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.

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 (e 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”.

Vale dizer que não se desconhece que a ADC nº 49, que buscava a validação dos dispositivos previstos na Lei Complementar nº 87/96 acerca da matéria, foi julgada improcedente, declarando-os inconstitucionais.

Conveniente destacar que se encontram pendentes de julgamento os Embargos Declaratórios interpostos que visam, dentre outros, a modulação dos efeitos da referida decisão.

Nesse sentido já se manifestou a Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda, por meio das Consultas de Contribuintes nºs 179/21, 186/21 e 248/21. Veja-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº186/2021

PTA Nº: 45.000026349-88

ICMS - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL - FATO GERADOR – ADC 49 - Conforme previsto no inciso VI do art. 6º da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, ocorre o fato gerador do ICMS na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Até que o Supremo Tribunal Federal se manifeste sobre a concessão ou não de efeitos suspensivos aos Embargos Declaratórios interpostos pelo Estado do Rio Grande do Norte na ADC nº 49 ou module os efeitos da decisão, entende-se que os contribuintes deverão continuar observando o que expressamente dispõe a legislação estadual.

Cabe destacar as disposições da legislação estadual mineira **vigentes** sobre o tema:

Lei nº 6.763/75

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

§ 8º São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:

a) a natureza jurídica da operação de que resulte:

1.a saída da mercadoria ou a prestação de serviço;

(...)

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

§ 1º Equipara-se ainda, a estabelecimento autônomo:

(...)

d) cada um dos estabelecimentos do mesmo titular.

(Grifou-se).

Dessa forma, para efeito de tributação do ICMS, a legislação tributária mineira vigente considera irrelevante para a caracterização do fato gerador a natureza jurídica da operação de que resulte a saída da mercadoria e determina a ocorrência do fato gerador mesmo nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular e, em decorrência da autonomia dos estabelecimentos, estabelece nesse caso a incidência do imposto.

Nesse diapasão, conveniente ressaltar que se encontram vigentes as disposições da legislação estadual mineira sobre o tema, não competindo a este órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo por força do disposto no art. 110, inciso I, do RPTA (art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75).

Oportuno destacar decisão recente da Câmara Especial do CCMG nesse sentido:

ACÓRDÃO: 5.454/21/CE

NO TOCANTE À ALEGAÇÃO DE NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS, NOTADAMENTE DO DIFAL, QUANTO À PARCELA DAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS RECEBIDAS PELA RECORRENTE DE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE, VALE DIZER QUE NÃO SE DESCONHECE QUE A ADC Nº 49, QUE BUSCAVA A VALIDAÇÃO DOS DISPOSITIVOS PREVISTOS NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 ACERCA DA MATÉRIA, FOI JULGADA IMPROCEDENTE, DECLARANDO-OS INCONSTITUCIONAIS.

CONVENIENTE DESTACAR QUE SE ENCONTRAM PENDENTES DE JULGAMENTO OS EMBARGOS DECLARATÓRIOS INTERPOSTOS

QUE VISAM, DENTRE OUTROS OBJETIVOS, A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA REFERIDA DECISÃO.

NESSE DIAPASÃO, CONVENIENTE RESSALTAR QUE, INDEPENDENTEMENTE DO RESULTADO DO JULGAMENTO DA ADC Nº 49, ENCONTRAM-SE VIGENTES AS DISPOSIÇÕES DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL MINEIRA SOBRE O TEMA, NÃO COMPETINDO A ESTE ÓRGÃO JULGADOR A NEGATIVA DE APLICAÇÃO DE ATO NORMATIVO SOB ALEGAÇÃO DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE, POR FORÇA DO DISPOSTO NO ART. 110, INCISO I, DO RPTA (ART. 182, INCISO I, DA LEI Nº 6.763/75).

TEM-SE, PORTANTO, QUE A LEGISLAÇÃO TRANSCRITA CONDUZ, DE MANEIRA POSITIVA, À INCIDÊNCIA DO TRIBUTO EM RELAÇÃO À PARCELA DA EXIGÊNCIA DO DIFAL REFERENTE A MERCADORIAS RECEBIDAS EM TRANSFERÊNCIA DE ESTABELECIMENTO DE MESMA TITULARIDADE SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO.

EM FACE DO EXPOSTO, NEGA-SE PROVIMENTO AO RECURSO DE REVISÃO INTERPOSTO.

Destaca o Fisco as contradições da Impugnante quanto ao arguido sobre a não incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade:

É importante frisar que a Impugnante ao alegar, em sua defesa, a hipótese de não incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, apresenta argumento no mínimo contraditório, pois destaca o ICMS em todas as operações interestaduais que pratica. Sendo assim, ao destacá-lo nas notas fiscais de saída, utilizando como base de cálculo o valor do custo, incorre em acumulação de saldo credor nas operações supracitadas, uma vez que o valor do ICMS creditado na entrada é superior ao valor do ICMS debitado na saída. Caso a Impugnante adotasse a prática de não tributar as operações de transferência interestadual, acatando a Súmula 166, as diferenças de ICMS a pagar, apontadas no presente auto de infração, não existiriam. As diferenças a pagar somente existem porque a própria Impugnante aplica a incidência do ICMS nas operações de transferência, e ao fazê-lo destaca o ICMS, na saída, em desacordo com a legislação vigente.

Por oportuno, registra-se que esta matéria esteve em análise do CC/MG em diversos PTAs, da própria Impugnante, com aprovação das exigências fiscais, como se pode verificar, nos Acórdãos 20.642/15/2ª, 21.047/16/2ª, 22.407/17/3ª, 22.894/18/1ª, 23.180/18/1ª e 23.538/20/3ª.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, ementada 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)

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, 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*”.

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.

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. 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*”.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidos os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Relator) e Thiago Álvares Feital, que a reconheciam. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido o Conselheiro Thiago Álvares Feital, que o julgava improcedente. Designada relatora a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 09 de março de 2022.

Ivana Maria de Almeida
Relatora designada

Cindy Andrade Morais
Presidente

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.080/22/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002068381-81
Impugnação: 40.010153235-87
Impugnante: WMB Supermercados do Brasil Ltda.
IE: 186062191.03-28
Proc. S. Passivo: Júlio César Goulart Lanes
Origem: DF/Contagem - 1

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 83 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.

Inicialmente, deve-se analisar a decadência.

Nos termos do Código Tributário Nacional, a decadência nos tributos lançados por homologação se dá em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, caso lei não fixe prazo diferente:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Especificamente em relação ao tema objeto do lançamento aqui analisado, a interpretação do Superior Tribunal de Justiça é pacífica e remansosa. Tratando-se de controvérsia relativa à dedução de créditos decorrentes das Leis nºs 17.615/08 e 20.824/13, é evidente que houve pagamento do ICMS, ainda que a menor.

O dimensionamento incorreto do crédito tributário, na hipótese de tributo lançado por homologação, não afasta a aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, acima reproduzido. Desse modo, na hipótese dos autos não se aplica o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, mas sim a regra geral do art. 150, § 4º, do mesmo Código.

Assim, estão caducos os créditos relativos aos períodos de janeiro a junho de 2016.

Adentrando no mérito, deve-se ressaltar a não incidência de ICMS nas transferências entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

A matéria foi sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça, na Súmula nº 166. 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 ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE”. (TEMA REPETITIVO Nº 259)

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

“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”. (TEMA Nº 1099)

Desse modo, ao contrário do que afirmou o Fisco nos autos deste processo, *data venia*, a aplicação da Súmula nº 166 do STJ não depende da declaração de

inconstitucionalidade do art. 12, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96. A questão é outra, a saber se *o entendimento do Supremo Tribunal Federal vincula este Conselho ou não*.

Com todo o respeito à posição reiterada deste órgão, 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, submete-se ao entendimento do STF, agora fixado no Tema n.º 1.099.

Em se tratando de recurso extraordinário repetitivo, como previsto no art. 927, inciso 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:

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; (*Lei n.º 13.105/2015*)

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, como 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*”:

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. (*Lei n.º 13.105/2015*)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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; (Lei nº 13.105/2015)

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 sistematicamente seguido 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.

Entendo, porém, que 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 a negar aplicabilidade à norma, também não se pode falar que é o Conselho que estaria afastando a sua aplicação. Novamente, este Conselho estará apenas reconhecendo o 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:

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte.

(...). (Constituição da República Federativa do Brasil)

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. Desse modo, a discussão, na esfera administrativa, sobre a tributação das operações de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte 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 outro lado, argumentar pelas consequências, afirmando que os efeitos da aplicação deste entendimento serão deletérios para a economia dos Estados não tem o condão de afastar a sua cogência. No sistema jurídico brasileiro, os textos de norma em vigor devem ser aplicados até que sejam eventualmente revogados. É o caso da súmula em questão que não foi revogada em momento algum pelo Superior Tribunal de Justiça.

Por esta razão, deve ser reconhecida a decadência dos créditos relativos às operações realizadas no período de janeiro a junho de 2016. No mérito, importa reconhecer a improcedência do lançamento em virtude do ICMS não incidir sobre as operações autuadas.

Sala das Sessões, 09 de março de 2022.

Thiago Álvares Feital
Conselheiro