

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

---

Acórdão:	24.529/23/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002190107-80	
Impugnação:	40.010155140-81	
Impugnante:	WMB Supermercados do Brasil Ltda.	
	IE: 186062191.03-28	
Proc. S. Passivo:	Júlio Cesar Goulart Lanes	
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 unânime.**

---

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/18 a 31/12/19, 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 capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista 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 págs. 12.392/12.410, com os argumentos infra elencados, em síntese:

- informa que o estabelecimento autuado é um Centro de Distribuição, o qual recebe as mercadorias dos fornecedores e as transfere para suas filiais varejistas localizadas em território mineiro e nos estados ao redor, sendo responsável pelo abastecimento de toda a região;

- entende 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 foi adequadamente recolhido;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aponta, que nesses termos, a mercadoria ingressa no estabelecimento autuado, por expressa disposição legal, a empresa toma os créditos referentes ao PIS, COFINS e ICMS a ela referentes, eis que são tributos recuperáveis, sendo lançada em seu estoque a mercadoria em seu preço líquido, sem os tributos recuperáveis incidentes;

- acrescenta que no estoque da empresa é lançado, efetivamente, o custo da mercadoria, livre dos valores relativos aos citados tributos;

- destaca que o IPI, no caso em tela, é um tributo não recuperável, já que conforme a atividade exercida pela Autuada, a comercialização de mercadorias, não enseja o aproveitamento do valor do IPI pago na aquisição, tornando-se o valor apenas como custo;

- registra que, com isso, 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 do crédito de ICMS incidente sobre a operação;

- discorre sobre as normas contábeis aplicáveis, anexando aos autos Parecer Técnico sobre o tema, realizado por empresa de auditoria e contabilidade;

- salienta que uma das situações que permite o creditamento referente aos tributos recuperáveis é a aquisição de bens tributados para revenda, exatamente o caso em tela, e por essa razão, sendo o PIS e a COFINS sujeitos à sistemática da não-cumulatividade e caracterizados como tributos recuperáveis – em que é possível utilizar-se dos valores para abatimento do quanto devido na próxima etapa da cadeia –, é que o seu valor não compõe o custo dos estoques;

- esclarece que, dessa forma, quando a Impugnante recebe as mercadorias adquiridas para revenda, em seu estoque, é contabilizado apenas o custo da mercadoria, sem o PIS, a COFINS e o ICMS;

- acrescenta que, assim, quando há a transferência dessa mesma mercadoria para abastecer as suas filiais, o ICMS pago nessa nova etapa incide apenas sobre o custo da mercadoria, que é composto apenas pelo seu valor em si, sem o PIS, a COFINS e o ICMS incidente quando da aquisição;

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

- entende que o Auto de Infração também não merece prosperar, pois a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade não constitui hipótese de incidência do ICMS, ou seja, o débito de ICMS cuja suposta diferença está sendo cobrada é na verdade inexistente em sua integralidade;

- discorre sobre o regime jurídico do ICMS e cita a Súmula do Superior Tribunal de Justiça - STJ nº 166 e o Tema nº 1.099 do Supremo Tribunal Federal – STF,

para arguir que não incide ICMS no deslocamento de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mesmo que eles estejam em estados diferentes;

- aduz que no caso que ensejou a lavratura da presente autuação, o que ocorreu foi meramente circulação física de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, do Centro de Distribuição do Walmart para suas filiais varejistas;

- registra que não é possível sustentar que as transferências de mercadorias entre o Centro de Distribuição e as lojas filiais, quando pertencentes ao mesmo titular, constituam operações de circulação de mercadorias no sentido pressuposto pela Constituição, uma vez que trata-se de mera circulação física, sem transferência de titularidade e sem a finalidade de obtenção de lucro nesta etapa;

- cita voto vencido da lavra do Conselheiro Thiago Álvares Feital, para corroborar seu entendimento.

- entende que a aplicação de multa de revalidação e multa isolada configuram *bis in idem*.

- acrescenta que a multa isolada aplicada é confiscatória, pois supera 260% (duzentos e sessenta por cento) do valor do imposto cobrado.

Diante desses argumentos, requer a procedência da impugnação.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às págs. 12.482/12.495, com os argumentos a seguir reproduzidos, em síntese:

- argui que o Auto de Infração pauta-se na 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;

- esclarece que no presente Auto de Infração não se questionam os procedimentos adotados pela Impugnante, 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;

- acrescenta que assim, do ponto de vista contábil, não há nada a se questionar quanto aos procedimentos adotados pela Impugnante;

- aduz que que ao contrário do que entende a Impugnante, sob a ótica tributária, a metodologia utilizada, 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;

- discorre sobre os prejuízos ao Erário caso fosse aplicada a tese de que as transferências interestaduais não são tributáveis pelo ICMS;

- acrescenta que a afirmação não encontra guarida na legislação vigente, pois o art. 6º, inciso VI da Lei nº 6.763/75, em consonância com o disposto no art. 12,

inciso I da Lei Complementar (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”;

- registra que o argumento da Impugnante é contraditório, pois destaca o ICMS em todas as operações interestaduais que pratica, e 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;

- relata que caso a Impugnante adotasse a prática de não tributar as operações de transferência interestadual, acatando a Súmula nº 166, as diferenças de ICMS a pagar, apontadas no presente Auto de Infração, não existiriam;

- relata que as penalidades foram corretamente impostas, não havendo que se falar em confiscatoriedade, dado que a multa isolada está submetida ao limitador previsto na legislação (2 vezes o valor do imposto) e que a aplicação cumulativa de multa isolada e multa de revalidação decorre da legislação mineira.

Nesses termos, requer a procedência do lançamento.

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

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 12.496/12.508, opina, pela procedência do lançamento.

---

#### ***DECISÃO***

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/18 a 31/12/19, 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 verificar que a mesma matéria já foi analisada pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, em relação ao mesmo Contribuinte.

Cumprido registrar que o Conselheiro Thiago Álvares Feital (Relator dos presentes autos), inclusive já proferiu voto pela improcedência do lançamento, por entender não estar caracterizada a hipótese de incidência do imposto, no PTA nº 01.001.356.750-71, ficando vencido.

Contudo, tendo em vista que estão pendentes embargos de declaração na Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) nº 49, os quais definirão justamente a possibilidade de se creditar ou não do imposto devido e o termo inicial da eficácia da decisão, alterou-se o entendimento do Conselheiro Relator (Thiago Álvares Feital), no sentido de ser necessário aguardar o deslinde da ação em controle concentrado, ressaltando que uma das propostas formuladas contempla a possibilidade de modular os

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeitos *pro futuro* exceto para processos pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, inclusive processos administrativos.

Partindo dessa premissa, outra constatação não é possível, senão a de que os valores previstos nos documentos fiscais autuados discrepam da legislação mineira, pois estes são inferiores ao “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, nos termos do art. 13, § 4º, inciso I e art. 13, § 8º, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 e do art. 43, inciso IV, subalínea “b.1”, do RICMS/02, nos quais não consta qualquer previsão de exclusão do ICMS ou de tributos recuperáveis na formação da base de cálculo.

Destaca-se aqui o posicionamento da Assessoria do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, segundo a qual “*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.*”

A metodologia de cálculo adotada pela Fiscalização, e detalhada no relatório fiscal, não discrepa inclusive daquela observada em outros PTAs anteriormente analisados e ratificados por este órgão.

Em relação à aplicação de penalidades distintas para o atraso no pagamento do tributo e para o descumprimento de obrigações acessórias, como profusamente respaldado na jurisprudência do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, não há que se falar em *bis in idem*, por se tratar de sanções distintas aplicadas a fatos diferentes, além de estarem previstas na Lei n.º 6.763/75.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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, 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 -

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

,(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense 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 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *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;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. O Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen apresentará voto em separado, nos termos do art. 85 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou

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

oralmente a Dra. Patrícia Pinheiro Martins. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 05 de abril de 2023.**

**Thiago Álvares Feital  
Relator**

**Cindy Andrade Moraes  
Presidente / Revisora**

CS/D

CCMIG

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>		
--	--	--

---

Acórdão:	24.529/23/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002190107-80	
Impugnação:	40.010155140-81	
Impugnante:	WMB Supermercados do Brasil Ltda.	
	IE: 186062191.03-28	
Proc. S. Passivo:	Júlio Cesar Goulart Lanes	
Origem:	DF/Contagem - 1	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen, nos termos do art. 85 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/18 a 31/12/19, 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.

Por ocasião do julgamento do lançamento, a 3<sup>a</sup> Câmara do Conselho de Contribuintes decidiu, à unanimidade, pela procedência do lançamento, no entanto, os fundamentos adotados pelo conselheiro Dimitri Ricas Pettersen e pelas conselheiras Cindy Andrade Moraes e Gislana da Silva Carlos divergiram daqueles expostos pelo Relator, o conselheiro Thiago Alves Feital.

A divergência versa especificamente sobre matéria de direito, qual seja; a incidência do ICMS sobre operações de transferências interestaduais de mercadorias - mercadorias remetidas para estabelecimento do mesmo titular.

No acórdão em questão, o conselheiro Thiago Alves Feital assim aborda a questão: *“Inicialmente, cabe verificar que a mesma matéria já foi analisada pelo Conselho, em relação ao mesmo contribuinte. Este conselheiro inclusive já proferiu voto pela improcedência do lançamento, por entender não estar caracterizada a hipótese de incidência do imposto, no PTA 01.001.356.750-71, ficando vencido.*

*Contudo, tendo em vista que estão pendentes embargos de declaração na ADC 49, os quais definirão justamente a possibilidade de se creditar ou não do imposto devido e o termo inicial da eficácia da decisão, altero meu entendimento, no sentido de ser necessário aguardar o deslinde da ação em controle concentrado, ressaltando que uma das propostas formuladas contempla a possibilidade de modular os efeitos pro futuro exceto para processos pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, inclusive processos administrativos.”*

Por sua vez, o conselheiro Dimitri Ricas Pettersen e as conselheiras Cindy Andrade Moraes e Gislana da Silva Carlos, entendem, quanto a esse ponto específico,



estar caracterizada a hipótese de incidência do imposto, conforme previsto no o art. 6º, inciso VI da Lei nº 6.763/75 e art. 12, inciso I, da LC nº 87/96, o qual 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”.

Ressalvam que, não obstante a ADC nº 49 - que buscava a validação dos dispositivos acerca da matéria previstos na Lei Complementar nº 87/96 - ter sido julgada improcedente, declarando-os inconstitucionais, se encontram vigentes as disposições da legislação estadual mineira sobre o tema, não competindo ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais 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).

E por assim entenderem, julgaram procedente o lançamento nos termos do Parecer da Assessoria, o qual, por oportuno, é reproduzido, em parte, a seguir.

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), 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 nº 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 autuado.

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

VLRSIUNIT= 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)

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

(...)

Da análise dos dados, constatamos que um número considerável de mercadorias, no período fiscalizado, foram tributadas, 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\$ 565.250.435,02 (quinhentos e sessenta e cinco milhões, duzentos e cinquenta mil, quatrocentos e trinta e cinco reais e dois centavos), a base de cálculo apurada pela fiscalização, conforme planilhas anexas, foi de R\$ 648.685.037,38 (seiscentos e quarenta e oito milhões, seiscentos e oitenta e cinco mil, trinta e sete reais e trinta e oito centavos). Assim, a diferença de R\$ 83.434.602,36 (oitenta e três milhões, quatrocentos e trinta e quatro mil, seiscentos e dois reais e trinta e seis 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 26 do presente e-PTA.

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

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 e no art. 13, § 4º, 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 pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

***Efeitos de 13/03/1989 a 21/12/2018 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 15, II, da Lei nº 9.758/1989:***

“§ 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

Destaque-se que o art. 3º da Lei nº 23.174, de 21 de dezembro de 2018, alterou a redação do § 8º do art. 13 da Lei nº 6.763/75, vigente a partir de 22/12/18, *in verbis*:

Lei nº 23.174, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2018 (MG de 22/12/2018)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 3º- O caput do § 8º do art. 13 da Lei nº 6.763, de 1975, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 13 - (...)

§ 8º - Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:”.

Observa-se que, com a nova redação, independentemente de se tratar de transferência interna ou interestadual, a base de cálculo do imposto é aquela estabelecida nas alíneas “a” ou “b” do referido parágrafo.

No mesmo sentido o art. 43, inciso IV, subalínea “b.1”, da Parte Geral do RICMS/02, estabelece que a base de cálculo para as transferências interestaduais, em análise, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Confira-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:

***Efeitos de 15/12/2002 a 21/12/2018 - Redação original:***

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 acrescentados).

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 o 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.

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

O termo “o valor correspondente à entrada mais recente” deve ser entendido como sendo **o preço de aquisição mais recente**, no qual se encontram inseridos todos os tributos incidentes na operação, especialmente o ICMS, uma vez que, por ser calculado “por dentro”, o ICMS compõe a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque efetuado na nota fiscal, mera indicação para fins de controle.

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

No caso 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 (vide Anexos 3 ao 26).

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Nº 186/2021

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.

(Destacou-se)

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:

(...)

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Destacou-se).

Por oportuno, registra-se que essa matéria esteve em análise no 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, 24.081/22/3ª e 24.080/22/3ª (este último teve a decisão corroborada pela Câmara Especial – Acórdão nº 5.607/22/CE).

**Sala das Sessões, 05 de abril de 2023.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Conselheiro**