

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.788/15/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000220378-35
Impugnação: 40.010136652-60
Impugnante: Nestlé Brasil Ltda.
IE: 186002263.99-02
Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL - VALOR INFERIOR À ENTRADA MAIS RECENTE. Constatada a emissão de documentos fiscais de transferências interestaduais de mercadorias com utilização de base de cálculo inferior ao valor das entradas mais recentes das mercadorias, contrariando o disposto no art. 13, § 8º, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 43, inciso IV, subalínea b.1” do RICMS/02. Corretas as 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. Infração caracterizada.

BASE DE CÁLCULO - TRANSFERÊNCIA INTERNA - VALOR INFERIOR À ENTRADA MAIS RECENTE. Constatada a emissão de documentos fiscais de transferências internas de mercadorias com utilização de base de cálculo inferior ao valor das entradas mais recentes das mercadorias, contrariando o disposto no art. 43, inciso IV, subalínea “a.3.1” do RICMS/02. Corretas as 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.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação trata do recolhimento a menor de ICMS, no período de junho de 2012 a novembro de 2013, em decorrência de ter consignado em documentos fiscais, base de cálculo do imposto inferior a prevista na legislação, nas transferências internas e interestaduais de mercadorias.

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 às fls. 18/39, requerendo ao final, o seu provimento.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 83/92, refuta as alegações da Impugnante e requer a procedência do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 96/103, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

A autuação trata do recolhimento a menor de ICMS, no período de junho de 2012 a novembro de 2013, em decorrência de a Autuada ter consignado em documentos fiscais base de cálculo do imposto inferior a prevista na legislação, nas transferências internas e interestaduais das mercadorias “NINHO Leite em Pó Integral 24x400g BR” (Código Item 411403) e “NINHO Leite em Pó Inst. 24x400g BR” (código Item 411422), para outros estabelecimentos da Autuada.

Cuida-se de infringência ao art. 43, inciso IV, alíneas “a.3.1” e “b.1”, do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, que estabelece que a base de cálculo do ICMS na saída em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular, é o valor correspondente ao valor da entrada mais recente da mercadoria, sendo que em relação às transferências internas, ao valor da entrada mais recente deve ser acrescido o valor dos impostos incidentes e o custo da prestação do serviço de transporte.

A apuração da diferença do ICMS recolhido a menor e da diferença da base de cálculo destacada a menor estão demonstradas nos arquivos gravados no CD de fls. 13 dos autos.

Para apuração do *quantum* devido, a Fiscalização elaborou as planilhas com a relação das notas fiscais com saída abaixo do custo e as planilhas consolidando as diferenças de base de cálculo e a apuração do ICMS devido.

A diferença de base de cálculo foi apurada a partir do arquivo eletrônico SPED Fiscal transmitido pelo Contribuinte (Registro “C170” - itens de mercadorias), que contém todos os registros referentes às entradas e saídas de todas as mercadorias nos respectivos exercícios.

Para tanto, a Fiscalização classificou em ordem cronológica as operações, considerando, para as mercadorias adquiridas (entradas), a data da efetiva entrada/registro, e para as mercadorias saídas, a data da emissão do documento fiscal.

Em seguida, segregou os itens das mercadorias citadas anteriormente, para apurar o valor da entrada mais recente.

Saliente-se que os valores das mercadorias utilizados no confronto entre o valor da entrada mais recente e o da transferência (saída) é valor da mercadoria sem o valor do ICMS, visto que o valor do imposto não integrou o custo da mercadoria.

Não foi realizada a recomposição da conta gráfica, tendo em vista que, nos termos do disposto no art. 89, inciso III do RICMS/02, considera-se vencido o imposto na data da emissão do documento fiscal, devendo o mesmo ser recolhido em DAE distinto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante destaca que a despeito de a acusação ser única, pode ser dividida em dois itens, sendo que o primeiro diz respeito às transferências realizadas em 2012 e o segundo se refere às transferências promovidas em 2013.

A Autuada argumenta especificamente, que em relação às operações realizadas em junho e julho de 2012, a diferença apurada pela Fiscalização, decorre de uma única nota fiscal recebida em transferência interestadual da unidade de Fortaleza/CE, no dia 16/06/12, Nota Fiscal nº 000318965, relativa à devolução de 7.680 (sete mil seiscentos e oitenta) latas de leite Ninho integral, em que foi utilizado o preço de venda do produto, no valor de R\$ 7,49 (sete reais e quarenta e nove centavos).

Destaca que, no mesmo período, foram transferidas 3.480.576 (três milhões quatrocentos e oitenta mil quinhentas e setenta e seis) latas de leite Ninho integral, utilizando-se como base de cálculo o valor de R\$ 5,02 (cinco reais e dois centavos), apurado sem a inclusão da mencionada nota fiscal de devolução.

Explica que, para anular os efeitos da devolução com valor de venda, emitiu no mesmo período notas fiscais de transferências de 10.752 (dez mil setecentos e cinquenta e duas) unidades do produto para estabelecimento sediado no Estado da Bahia, adotando o mesmo valor recebido da unidade de Fortaleza R\$ 7,49 (sete reais e quarenta e nove centavos).

Quanto ao segundo grupo, ou seja, as operações realizadas em junho, agosto e novembro de 2013, destaca a Autuada que a diferença decorre do fato de a Fiscalização não ter concordado com o critério adotado na apuração da base de cálculo, uma vez que utilizou a média ponderada entre os variados preços praticados nas entradas do leite Ninho Instantâneo.

Salienta que, em decorrência de variações no custo de produção da unidade de Ituiutaba, poderia haver recolhimento para menos ou para mais no Centro de Distribuição, o que a levou a adotar uma fórmula mais justa para determinar o preço a ser praticado nas transferências.

Destaca que a alteração do critério de apuração da base de cálculo não busca vantagens tributárias, o que se comprova pela reduzida diferença apurada pela Fiscalização, quando comparado com o valor total de ICMS incidente nas transferências analisadas.

Entretanto, não lhe assiste razão.

A legislação que rege a espécie assim dispõe:

Lei Complementar nº 87/96

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

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

(...)

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(...)

§ 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;

(...)

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:

(...)

a.3) caso o remetente seja comerciante:

a.3.1) na transferência de mercadoria, em operação interna, o valor de custo correspondente à entrada mais recente da mercadoria, acrescido do valor do serviço de transporte e dos tributos incidentes na operação;

(...)

b) na transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra unidade da Federação:

b.1) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (Grifou-se)

(...)

A Fiscalização sustenta que a norma é clara e não comporta outra interpretação, não podendo a Autuada aplicar metodologia não prevista, ainda que sob a égide do sentimento de justiça.

No tocante à Nota Fiscal nº 318.965, afirma que não se trata de nota fiscal de devolução, mas sim de transferência de mercadorias com o CFOP 6.152, registrada no livro de Registro de Entradas com o CFOP 2.152 (transferência para comercialização).

Entende a Fiscalização que a norma determina que o valor da base de cálculo nas transferências de mercadorias entre estabelecimento de mesma titularidade não pode ser inferior ao valor da última entrada, independentemente das peculiaridades de cada estabelecimento ou operação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprir destacar que a norma jurídica e os atos administrativos normativos são dotados de generalidade e impessoalidade, contêm um comando geral e devem ser obedecidos por todos.

Certo é que a regra estabelecida na legislação, de abrangência nacional, visa manter a neutralidade da carga tributária, equalizando os valores de débitos e créditos.

Na primeira hipótese levantada pela Autuada, ao receber mercadoria do estabelecimento sediado em Fortaleza, precificada por valor maior que a base de cálculo estabelecida na legislação, a Autuada apropriou-se de créditos equivalentes a 12% (doze por cento) sobre o valor da base de cálculo. Ao buscar corrigir o erro, emitindo notas fiscais no mesmo valor, agora para o Estado da Bahia, a Impugnante acabou por debitar-se em 7% (sete por cento), mantendo, desta forma, saldo credor em seu favor.

Neste caso, a obediência à regra geral não impediria a acumulação de crédito, mas a reduziria substancialmente.

Em relação à segunda linha de defesa, caberia à Autuada cumprir o disposto na legislação tributária, e não adotar procedimento próprio, em descompasso com a forma prevista em lei e no RICMS/02.

Assim, revelam-se corretas as exigências de ICMS e a respectiva Multa Isolada capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Por outro lado, a Impugnante aponta a ilegitimidade da multa isolada exigida pela Fiscalização, em face da ausência de má-fé, trazendo a alegação de que o CC/MG fixou entendimento de que a sanção prevista no art. 55, inciso VII não pode ser aplicada em casos em que tenha havido simples equívoco no destaque da base de cálculo, citando as decisões proferidas nos Acórdãos nºs 3.667/11/CE, 19.701/10/1ª, 18.737/10/2ª e 20.445/11/1ª.

O entendimento da Impugnante, no entanto, se mostra equivocado, uma vez que as decisões colacionadas dizem respeito à exigência de ICMS por substituição tributária, situação em que as Câmaras vêm analisando de forma diversa da exigência decorrente de base de cálculo menor que a devida na operação própria.

O dispositivo em análise assim está posto:

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:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da

prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

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;

(...)

Assim, como bem destacou a Fiscalização, a análise pretendida pela Impugnante advém do próprio poder legiferante, uma vez que a alínea "c" pune de forma menos gravosa a apuração de base de cálculo menor que a devida, enquanto as alíneas "a" e "b" consideram hipóteses de maior potencial ofensivo à arrecadação, estabelecendo penalidade mais rígida para as irregularidades nelas descritas.

Ainda em relação às penalidades, a Impugnante aponta a existência de duplicidade de multas, entendendo que tanto a multa de revalidação, quanto a multa isolada são punitivas, estando presente no lançamento a ofensa ao Princípio Constitucional do Não Confisco.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada".

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias"

O Des. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A multa de revalidação aplicada, com previsão legal expressa na Lei Estadual nº 6.763/75, decorre unicamente da ausência de recolhimento tempestivo do tributo, constituindo instrumento que a lei coloca à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disposição do Fisco, quando o contribuinte é compelido a pagar o tributo, porque não o fizera voluntariamente, a tempo e modo". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, está aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que esta possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

No que tange às alegações constitucionais apontadas pela Impugnante, cabe registrar que o lançamento encontra-se lavrado com estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do disposto no inciso I do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. José Antônio Santos Rodrigues. Pela Impugnante, assistiu o julgamento a Dra. Fernanda Prata. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Alan Carlo Lopes Valentim Silva.

Sala das Sessões, 10 de fevereiro de 2015.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Marco Túlio da Silva
Relator**

T