

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.338/19/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001370640-29  
Impugnação: 40.010148879-16  
Impugnante: Ambev S.A.  
IE: 002196371.07-20  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatado o recolhimento a menor do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo/ativo imobilizado e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada tendo em vista que a Autuada não observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso I, do RICMS/02, que determinam a forma de cálculo do diferencial de alíquotas, conforme disposto no art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, e art. 13, § 15, da Lei nº 6.763/75 (íntegra a base de cálculo o montante do próprio imposto). Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido a título de diferencial de alíquota, no período de 01/01/16 a 30/04/19, relativo a aquisições de mercadorias, em operações interestaduais, destinadas a uso e consumo e ativo imobilizado do estabelecimento.

Verifica-se dos autos que a Autuada não observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso I, do RICMS/02, vigente desde 01/01/16, que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquotas, visando a sua adequação ao disposto no art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 15, da Lei nº 6.763/75 (íntegra a base de cálculo o montante do próprio imposto).

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação, de acordo com o art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, além do Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF de fls. 02/03 e do Auto de Infração – AI de fls. 04/07, o Relatório Fiscal e relação de anexos de fls. 08/10; Anexo 01: mídia eletrônica contendo a apuração do crédito tributário referente ao diferencial de alíquota devido e o detalhamento dos documentos fiscais referentes às operações interestaduais respectivas, nos termos do RPTA/MG – art. 137, 22.338/19/2ª

inciso II (fls. 13); certificados de integridade das informações (MD5) – fls. 15; Anexo 02: Relação dos documentos fiscais autuados contendo data, número, valor contábil, alíquota interestadual, alíquota interna, valor recolhido, valor apurado e valor a recolher – por exercício autuado (fls. 16/36); Anexo 03: Detalhamento do Crédito Tributário em valores originais (fls. 37/38).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 42/59.

Alega, em apertada síntese, o que se segue:

- o cálculo utilizado para a apuração do diferencial de alíquota cria uma base de cálculo diversa da real, como se tivesse sido submetida à alíquota interna no Estado em que situado o destinatário (embutida na referida base de cálculo);

- a base de cálculo para a apuração do diferencial de alíquota foi nitidamente majorada, pois a subtração da alíquota interna pela interestadual dá-se tendo como minuendo um valor acrescido da alíquota interna (em regra de 18%) e como subtraendo o ICMS pago à alíquota interestadual, ao passo que, anteriormente, aplicava-se a diferença aritmética entre as alíquotas (interna e interestadual);

- a metodologia prevista no art. 43, § 8º, inciso I, do RICMS/02 padece de flagrante ilegitimidade, uma vez que cabe, à lei complementar legislar sobre base de cálculo de imposto, conforme determinação expressa nos arts. 146, inciso III, “a”, e 155, § 2º, XII, “i”, da Constituição da República (CR)/88;

- a metodologia de apuração do imposto prevista no citado art. 43, § 8º, inciso I, do RICMS/02 é semelhante à prevista na Cláusula décima quarta do Convênio ICMS nº 52/17. E, diante da clara ilegalidade daquele dispositivo, ao receber a ADI nº 5866, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria, a então Presidente do STF, Ministra Cármen Lúcia, concedeu liminar para suspender de imediato os efeitos da referida cláusula, sendo o referido convênio integralmente revogado pelo Convênio ICMS nº 142/18, o que, ao seu entender, reforça a ilegalidade daquele dispositivo que, assim como o RICMS/02, extrapola seu âmbito de competência;

- os arts. 13, § 1º-A da Lei nº 6.763/75 e 43, § 8º, inciso I, do RICMS/02, violam a Constituição Federal e também o art. 97 do Código Tributário Nacional, pelo que o Auto de Infração deve ser anulado;

- as operações de transferências entre estabelecimentos da Autuada (correspondente à parte das operações autuadas) não estão sujeitas à incidência do ICMS, conforme entendimento pacificado pela Súmula nº 166 do STJ e Recurso Repetitivo – Recurso Especial nº 1.125.133/SP;

- os fatos pretendidos pela Fiscalização como geradores do ICMS não estão elencados no art. 155 da CR/88;

- aduz que a multa de revalidação aplicada no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto é abusiva, devendo ser reduzida a patamares razoáveis.

Reproduz excertos de doutrina e jurisprudência com intuito de corroborar sua defesa.

Por fim, requer condicionalmente: seja o Auto de Infração julgado integralmente improcedente; o cancelamento da cobrança decorrente de operações realizadas entre estabelecimentos da própria Impugnante; a redução da multa de revalidação aplicada.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 97/107, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento, aos seguintes termos:

- o fundamento de validade da obrigação tributária em questão encontra-se estabelecido nos termos do disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CR/88;

- em sede de legislação tributária estadual, a obrigação tributária encontra-se disciplinada nos termos do disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CR/88 e na legislação estadual nos arts. 5º, 6º e 12 da Lei nº 6.763/75;

- incontroverso que se trata de descumprimento de obrigação tributária legalmente instituída no ordenamento jurídico tributário do estado de Minas Gerais;

- a Impugnante não nega os fatos narrados no relatório do Auto de Infração em epígrafe;

- ressalta que, nos termos do disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CR/88, cuja redação foi dada pela Emenda Constitucional nº 87/15, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, quer seja contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado, será adotada a alíquota interestadual e caberá ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual. No dispositivo há a definição clara do responsável pelo recolhimento do ICMS devido;

- o estado de Minas Gerais editou o Decreto nº 46.930/15, acrescentando os §§ 8º a 14 ao art. 43 do RICMS/02, cuja vigência ficou estabelecida a partir de 01 de janeiro de 2016, conforme disposto no art. 13 do decreto referido;

- a disciplina do procedimento de apuração do valor da base de cálculo nas hipóteses mencionadas nos dispositivos referidos encontra supedâneo nos termos do disposto no § 1º do art. 12 da Lei nº 6.763/75, não se observando nenhum vício de legalidade que pudesse macular o critério adotado pela Fiscalização para se apurar o efetivo cumprimento da obrigação tributária inadimplida;

- conforme critério estabelecido nos exatos termos do disposto no inciso I do § 8º do citado art. 43, o cálculo do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual devido ao estado de Minas Gerais, em relação às operações destinadas a consumidor final contribuinte do ICMS, será realizado observando-se, o seguinte:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 1º) excluir do valor da operação, o valor do imposto correspondente à operação interestadual regularmente destacado no documento fiscal;

- 2º) incluir no valor acima encontrado, o valor do imposto calculado por meio da aplicação da alíquota interna a consumidor final estabelecida para a mercadoria neste estado, inclusive o adicional de alíquota previsto no § 1º do art. 82 do ADCT, quando houver, cujo resultado corresponderá à base de cálculo do diferencial de alíquota;

- a metodologia referida encontra-se de acordo com a disposição expressa do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, segundo a qual o montante do próprio imposto integra a base de cálculo do ICMS;

- o preceito encontra-se incorporado ao ordenamento jurídico tributário mineiro nos termos do disposto no § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, constituindo-se norma cogente à autoridade administrativa tributária;

- verifica-se que a irresignação manifesta pela Impugnante não encontra guarida na legislação de regência da matéria objeto do presente lançamento;

- *contrario sensu*, verifica-se a perfeita conformidade da hipótese de incidência demonstrada nos autos com os fatos e circunstâncias demonstradas mediante as provas não refutadas pela Impugnante em suas razões de defesa;

- os regulamentos executivos devem se limitar a esclarecer os comandos normativos veiculados na lei. No caso em tela, percebe-se haver perfeita subordinação do conteúdo normativo veiculado no regulamento aos preceitos abrigados na Lei nº 6.763/75;

- não há ofensa ao disposto no inciso IV do art. 97 do CTN, assim como, não se observa quaisquer vestígios de majoração da base de incidência do ICMS, sobretudo porque se trata de critério de apuração da base de cálculo, cuja pertinência temática se encontra adequada ao âmbito da competência legal atribuída ao Poder Executivo, nos termos do disposto no § 1º do art. 12 da Lei nº 6.763/75;

- indubitável que o conteúdo da norma regulamentar encontra-se nos exatos limites traçados pela Lei nº 6.763/75, não se constatando nenhum vício de ilegalidade, como sugerido pela Impugnante;

- verifica-se que o conteúdo e o alcance da norma regulamentar referida constitui-se em legal e legítimo instrumento de comando coercitivo em razão do qual não pode o sujeito passivo se furtar ao cumprimento da obrigação estabelecida sob pena de sanção, como ocorre nas hipóteses dos autos;

- no tocante à alegação da Defesa de que as operações de transferências realizadas entre os seus próprios estabelecimentos não estão sujeitas à incidência do ICMS, conforme Súmula nº 166 do STJ, entende que razão não assiste à Defesa, conforme disposto na Lei Complementar nº 87/96 (art. 12, inciso I), explanando sobre o tema;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não há que se falar em redução da multa de revalidação aplicada em se tratando de penalidade que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75;

- quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, registra 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 RPTA).

Conclui que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido a título de diferencial de alíquota, no período de 01/01/16 a 30/04/19, relativo a aquisições de mercadorias, em operações interestaduais, destinadas a uso e consumo e ativo imobilizado do estabelecimento.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação, de acordo com o art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Ressalte-se que, no caso de entrada de mercadorias no estabelecimento, destinada a uso e consumo ou ativo imobilizado e oriunda de outra unidade da Federação, necessário se faz o recolhimento do diferencial de alíquotas sobre essas operações, na forma do disposto no art. 6º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (art. 1º, inciso VII, do RICMS/02), o qual fundamenta-se no art. 155, inciso II, § 2º, inciso VII, da CR/88:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado;

RICMS/02

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

VII - a entrada, em estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, *in casu*, constata-se dos autos que a Autuada não observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso I, do RICMS/02, vigente desde 01/01/16, que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquotas, visando a sua adequação ao disposto no art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 15, da Lei nº 6.763/75 (o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo):

### Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 1º Nas hipóteses dos itens 6, 10, 11 e 12 do § 1º do art. 5º, o regulamento estabelecerá como será calculado o imposto, devido a este Estado, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

### 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:

(...)

**Efeitos a partir de 1º/01/2016 - Acrescido pelo art. 2º, e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos do Dec. nº 46.930, de 30/12/2015.**

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea "a.1" será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da subalínea "a.2" será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "b" e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre valor da operação de que trata a subalínea "a.1" antes da exclusão do imposto;

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conveniente destacar que as discussões trazidas pela Impugnante acerca da legalidade da norma que fundamenta o lançamento em exame fogem à competência deste Conselho de Contribuintes, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias, às quais se encontra este Órgão Julgador adstrito em seu julgamento, por força do disposto no inciso I do art. 110 do RPTA-MG (art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75).

Acresça-se, por oportuno, que o E. Tribunal de Justiça de Minas Gerais, analisando argumentos similares aos da Impugnante, decidiu pela legalidade da exação. Confira-se as seguintes decisões:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - AUSÊNCIA DE INTERESSE DE AGIR (ADEQUAÇÃO) - DILAÇÃO PROBATÓRIA - PRESCINDIBILIDADE - SENTENÇA CASSADA - TEORIA DA CAUSA MADURA - JULGAMENTO DE MÉRITO - ICMS/DIFAL - DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A ALÍQUOTA INTERESTADUAL - BASE DE CÁLCULO "POR DENTRO" - PREVISÃO NO ART. 13, § 1º, I, DA LC 87/96 - ALTERAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO PREVISTA EM DECRETO ESTADUAL.

(...)

6 - O CÁLCULO DA PARCELA DO ICMS CORRESPONDENTE À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A ALÍQUOTA INTERESTADUAL, NAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DE OUTRO ESTADO, DESTINADAS A USO, CONSUMO OU ATIVO PERMANENTE, UTILIZANDO A BASE DE CÁLCULO "POR DENTRO", OU SEJA, COM A INCLUSÃO DO PRÓPRIO TRIBUTO, NÃO SE MOSTRA ILEGAL OU INCONSTITUCIONAL, POIS ENCONTRA PREVISÃO NO ART. 13, § 1º, I, DA LC 87/96; **6 - A ALTERAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ESTADUAL NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A USO, CONSUMO OU ATIVO PERMANENTE, PREVISTA EM DECRETO ESTADUAL, PODE SER EFETIVADA MEDIANTE A EDIÇÃO DE DECRETO POSTERIOR, OBSERVANDO-SE A SIMETRIA NORMATIVA, O QUE NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.** (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.17.017686-1/002, RELATOR(A): DES.(A) RENATO DRESCH, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 09/11/0017, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 10/11/2017). (GRIFOS ACRESCIDOS).

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - LIMINAR - NÃO SUJEIÇÃO AO DECRETO ESTADUAL Nº 46.930/15 - ALTERAÇÃO DO CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS - ILEGALIDADE NÃO DEMONSTRADA - AUSÊNCIA DE RELEVANTE FUNDAMENTO E DO RECEIO DE IRREPARABILIDADE. 1 - A LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA CONSISTE EM UM REMÉDIO JURÍDICO PARA QUE O

CHAMADO DIREITO LÍQUIDO E CERTO, AMEAÇADO OU LESADO, NÃO SE FRUSTRE ATÉ A DECISÃO FINAL, PELO COMPROMETIMENTO OU MESMO EXTINÇÃO DO DIREITO, O QUE TORNARIA A PRESTAÇÃO JURISDICIONAL INÓCUA E FORMALMENTE INSUBSISTENTE PELA INEFICÁCIA DA ORDEM DECISÓRIA; 2 - A ILEGALIDADE DO ATO IMPUGNADO É PRESSUPOSTO PARA A CONCESSÃO DA SEGURANÇA, ESPECIALMENTE EM SEDE DE PROVIMENTO LIMINAR, DEVENDO FICAR EVIDENCIADA A RELEVÂNCIA DO PEDIDO E O JUSTO RECEIO DE IRREPARABILIDADE, COM O OBJETIVO DE SUSPENSÃO DO ATO QUE DEU ORIGEM AO PEDIDO; **3 - A ALTERAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ESTADUAL NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A USO, CONSUMO OU ATIVO PERMANENTE, PREVISTA EM DECRETO ESTADUAL, PODE SER EFETIVADA MEDIANTE A EDIÇÃO DE DECRETO POSTERIOR, OBSERVANDO-SE A SIMETRIA NORMATIVA, O QUE NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA;** 4 - AUSENTE O RELEVANTE FUNDAMENTO, BEM COMO O RISCO DE INEFICÁCIA DA SEGURANÇA, CASO CONCEDIDA SOMENTE AO FINAL, DIANTE DA POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS, DEVE SER INDEFERIDA A LIMINAR. (TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0000.17.019744-6/001, RELATOR(A): DES.(A) RENATO DRESCH, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 14/09/0017, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 15/09/2017) (GRIFOS ACRESCIDOS).

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - LIMINAR - NÃO SUJEIÇÃO AO DECRETO ESTADUAL Nº 46.930/15 - ALTERAÇÃO DO CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS - ILEGALIDADE NÃO DEMONSTRADA - AUSÊNCIA DE RELEVANTE FUNDAMENTO E DO RECEIO DE IRREPARABILIDADE. 1 - A LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA CONSISTE EM UM REMÉDIO JURÍDICO PARA QUE O CHAMADO DIREITO LÍQUIDO E CERTO, AMEAÇADO OU LESADO, NÃO SE FRUSTRE ATÉ A DECISÃO FINAL, PELO COMPROMETIMENTO OU MESMO EXTINÇÃO DO DIREITO, O QUE TORNARIA A PRESTAÇÃO JURISDICIONAL INÓCUA E FORMALMENTE INSUBSISTENTE PELA INEFICÁCIA DA ORDEM DECISÓRIA; 2 - A ILEGALIDADE DO ATO IMPUGNADO É PRESSUPOSTO PARA A CONCESSÃO DA SEGURANÇA, ESPECIALMENTE EM SEDE DE PROVIMENTO LIMINAR, DEVENDO FICAR EVIDENCIADA A RELEVÂNCIA DO PEDIDO E O JUSTO RECEIO DE IRREPARABILIDADE, COM O OBJETIVO DE SUSPENSÃO DO ATO QUE DEU ORIGEM AO PEDIDO; **3 - A ALTERAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ESTADUAL NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A USO, CONSUMO OU ATIVO PERMANENTE, PREVISTA EM DECRETO ESTADUAL, PODE SER EFETIVADA MEDIANTE A EDIÇÃO DE DECRETO POSTERIOR, OBSERVANDO-SE A SIMETRIA NORMATIVA, O QUE NÃO AFRONTA**

**O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA; 4 - AUSENTE O RELEVANTE FUNDAMENTO, BEM COMO O RISCO DE INEFICÁCIA DA SEGURANÇA, CASO CONCEDIDA SOMENTE AO FINAL, DIANTE DA POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS, DEVE SER INDEFERIDA A LIMINAR. (TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0000.17.017686-1/001, RELATOR(A): DES.(A) RENATO DRESCH, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 17/08/0017, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 21/08/2017)**

Posto isso, considerando que a Impugnante deixou de recolher o diferencial de alíquotas devido nas operações de entradas de mercadorias em seu estabelecimento, localizado em Minas Gerais, destinadas a uso e consumo/imobilizado, recebidas de outras unidades da Federação, na forma determinada pela legislação tributária vigente no período autuado, legítimas são as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

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.

Por outro lado, há que se destacar que não se está diante da majoração ou criação de exação, mas apenas adequação da forma de cálculo do diferencial de alíquotas ao disposto no art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 15, da Lei nº 6.763/75, não havendo, portanto, nenhuma ofensa ao art. 150 da CR/88 ou ao art. 97, incisos I e II, do Código Tributário Nacional - CTN, sequer à LC nº 87/96 (art. 146, inciso III, alínea "a", da CR/88), como advoga a Impugnante.

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. (Grifou-se).

Vale dizer que o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) ratificou, por maioria de votos, jurisprudência firmada em 1999, no julgamento do Recurso

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Extraordinário (RE) 212209, no sentido de que é constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na sua própria base de cálculo.

Saliente-se que, analisando PTAs de mesma acusação fiscal, a 2ª e 3ª Câmara de Julgamento deste Conselho de Contribuintes julgaram procedente os lançamentos. Confira-se:

### **ACÓRDÃO: 21.383/17/2ª**

#### EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO RESULTANTE DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL RELATIVO À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A INTERESTADUAL PELAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO/ATIVO IMOBILIZADO E ORIUNDAS DE OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 6º, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA TENDO EM VISTA QUE A AUTUADA NÃO OBSERVOU AS REGRAS CONTIDAS NO ART. 43, § 8º, I, DO RICMS/02, QUE DETERMINAM A FORMA DE CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS, CONFORME O DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, INCISO I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, ART. 13, § 15, DA LEI Nº 6.763/75 (O MONTANTE DO PRÓPRIO IMPOSTO INTEGRA A SUA BASE DE CÁLCULO) E, TAMBÉM, EM RELAÇÃO A ALGUMAS NOTAS FISCAIS, A AUTUADA, AINDA, APUROU O VALOR DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS MENOR QUE O RESULTANTE DA APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA CONSIGNADA NO REGISTRO C 197 DO SPED SOBRE A BASE DE CÁLCULO CORRESPONDENTE. EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

### **ACÓRDÃO: 23.044/18/3ª**

#### EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RESULTANTE DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL RELATIVO À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A INTERESTADUAL PELAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO, CONSUMO E BENS DO ATIVO PERMANENTE. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 5º, § 1º, ITEM 6, ART. 6º, INCISO II E ART. 12, § 1º E ART. 13, § 15, TODOS DA LEI Nº 6.763/75 E ART. 43, § 8º DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS

EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

(...)

NESSE NORTE, DESTACA-SE QUE A IRRESIGNAÇÃO MANIFESTA PELA IMPUGNANTE NÃO ENCONTRA GUARIDA NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DA MATÉRIA OBJETO DO PRESENTE LANÇAMENTO. LADO OUTRO, CONSTATA-SE A PERFEITA CONFORMIDADE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DEMONSTRADA NOS AUTOS COM OS FATOS E CIRCUNSTÂNCIAS DEMONSTRADAS MEDIANTE AS PROVAS NÃO REFUTADAS PELA IMPUGNANTE EM SUAS RAZÕES DE DEFESA.

REGISTRA-SE POR OPORTUNO, QUE OS REGULAMENTOS EXECUTIVOS DEVEM SE LIMITAR A ESCLARECER OS COMANDOS NORMATIVOS VEICULADOS NA LEI. NO CASO EM EXAME, VERIFICA-SE HAVER PERFEITA SUBORDINAÇÃO DO CONTEÚDO NORMATIVO VEICULADO NO REGULAMENTO AOS PRECEITOS ABRIGADOS NA LEI Nº 6.763/75.

POR CONSEQUINTE, NÃO HÁ OFENSA AOS DITAMES DO ART. 97, INCISO IV DO CTN, E TAMPOUCO OBSERVA-SE QUAISQUER VESTÍGIOS DE MAJORAÇÃO DA BASE DE INCIDÊNCIA DO ICMS, SOBRETUDO POR QUE TRATA-SE DE CRITÉRIO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, CUJA PERTINÊNCIA TEMÁTICA ENCONTRA-SE ADEQUADA AO ÂMBITO DA COMPETÊNCIA LEGAL ATRIBUÍDA AO PODER EXECUTIVO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO § 1º DO ART. 12 DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

Cumpre ainda destacar que não há que se falar em redução da multa de revalidação aplicada em se tratando de penalidade que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos previstos na Lei nº 6.763/75.

Também não socorre à Autuada a alegação de que para parte das operações autuadas, às quais são oriundas de estabelecimento de mesma titularidade, não incide ICMS, conforme bem refutado pela Fiscalização, cujos fundamentos ora se transcreve:

(...)

A Impugnante aduz que as operações de transferências realizadas entre os seus próprios estabelecimentos não estão sujeitas à incidência do ICMS, conforme entendimento pacificado pela Súmula 166 do STJ.

No entanto, razão não lhe assiste.

A Lei 6.763/75, que consolida a legislação tributária mineira, consigna que:

(...)

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;

Também o RICMS/02 contempla o mesmo dispositivo legal:

(...)

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

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

Portanto, a cobrança do imposto é devida, sendo irrelevante para a caracterização do seu fato gerador a natureza jurídica da transferência das mercadorias entre os estabelecimentos da autuada, de forma a respeitar o princípio da não-cumulatividade.

A Lei Complementar nº 87/96 preceitua em seu artigo 12, I:

“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;”

Os estabelecimentos distintos do contribuinte são considerados autônomos na forma da legislação e de acordo com o princípio da autonomia dos estabelecimentos, amplamente aceito pela doutrina e jurisprudência.

Sobre a autonomia dos estabelecimentos, dispõe a Lei Complementar nº 87/96, nos seguintes termos:

(...)

Art. 11.

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

(...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

A Lei nº 6.763/75 dispõe em seu art. 24 que:

“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.”

A observância do princípio da autonomia dos estabelecimentos é fundamental para que o princípio da não-cumulatividade do ICMS seja alcançado, de forma que a incidência do imposto em todas as operações de que seja objeto a mercadoria, com a consequente compensação do imposto devido em cada uma delas com o montante cobrado na etapa anterior, faz com que se concretize tal princípio, esculpido no art. 155, § 2º, incisos I e II, da CF/88.

A aplicação do entendimento previsto na Súmula 166 do STJ ofende o pacto federativo, em termos da repartição da receita do ICMS, tendo em vista que este é um imposto plurifásico e a repartição das receitas entre os entes tributantes faz parte de sua essência. Aplicando-se tal regra (de que inexistente circulação na transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, de um mesmo proprietário) a pessoa política de origem nada pode arrecadar, a título de ICMS; só a localizada no estabelecimento de destino.

Ressalte-se que a Lei Complementar 87/96 foi editada em 13/09/1996, e a Súmula 166 do STJ foi publicada em 14/08/1996; assim sendo, as discussões que levaram à conclusão proposta no enunciado da referida Súmula não levaram em consideração a legislação atualmente em vigor.

O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou, evidenciando de forma clara a superação do entendimento expresso na citada Súmula 166.

Veja-se o que diz o acórdão, publicado em 2011:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

1. DISCUTE-SE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS EM OPERAÇÕES EFETUADAS PELA RECORRENTE ENTRE A FÁBRICA (SP), O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (SP) E A FILIAL SITUADA NO RIO GRANDE DO SUL. PRECISAMENTE, A CONTROVÉRSIA REFERE-SE À BASE DE CÁLCULO ADOTADA NA SAÍDA DE PRODUTOS DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO COM DESTINO AO ESTADO GAÚCHO, O QUE DEMANDA A INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

2. EM RESUMO, A RECORRENTE FABRICA MERCADORIAS EM SÃO PAULO-SP E AS TRANSFERE ÀS FILIAIS ESPALHADAS PELO BRASIL. EM VIRTUDE DO GRANDE VOLUME, UTILIZA, ALGUMAS VEZES, O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO LOCALIZADO EM SÃO BERNARDO DO CAMPO-SP, ANTES DE PROCEDER À REMESSA.

3. CONSTATOU O ARESTO QUE, NA SAÍDA DAS MERCADORIAS DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO PAULISTA, A RECORRENTE REGISTRAVA COMO VALOR DAS MERCADORIAS UM PREÇO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO, PRÓXIMO OU MAIOR DO QUE O VALOR FINAL DO PRODUTO (NAS ALIENAÇÕES OCORRIDAS ENTRE A FILIAL GAÚCHA E O COMÉRCIO VAREJISTA OU ATACADISTA DAQUELE ESTADO).

4. A SOCIEDADE EMPRESÁRIA RECOLHEU AOS COFRES PAULISTAS ICMS CALCULADO COM BASE NO VALOR MAJORADO, GERANDO CRÉDITO NA ENTRADA DOS BENS NA FILIAL DO RS, ONDE A ALIENAÇÃO DAS MERCADORIAS A TERCEIROS ACARRETOU DÉBITO DE ICMS, QUE ACABOU COMPENSADO COM OS CRÉDITOS ANTERIORES PAGOS AO ESTADO DE SÃO PAULO. EM CONSEQUÊNCIA, CONCLUIU O ACÓRDÃO RECORRIDO: "... O ESTADO DE ORIGEM ACABA FICANDO COM TODO O IMPOSTO, E O ESTADO DE DESTINO APENAS COM O DEVER DE ADMITIR E COMPENSAR OS CRÉDITOS DO CONTRIBUINTE" (FL. 1.172V).

5. A QUESTÃO JURÍDICA EM DEBATE, PORTANTO, REFERE-SE À BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA SAÍDA DE MERCADORIA PARA ESTABELECIMENTO LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO DO MESMO TITULAR - ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

6. NA ESPÉCIE, POR DIVERSAS RAZÕES A BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEVE SER O CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA NOS TERMOS DO ARTIGO

13, § 4º, II, DA LC 87/96 (E NÃO A ENTRADA MAIS RECENTE).

7. EM PRIMEIRO, A INTERPRETAÇÃO DA NORMA DEVE SER RESTRITIVA, POIS O CITADO PARÁGRAFO ESTABELECE BASES DE CÁLCULOS ESPECÍFICAS. EM SEGUNDO, OS INCISOS ESTÃO CONECTADOS ÀS ATIVIDADES DO SUJEITO PASSIVO, DEVENDO SER UTILIZADO O INCISO II PARA ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. EM TERCEIRO, A NORMA VISA EVITAR O CONFLITO FEDERATIVO PELA ARRECADAÇÃO DO TRIBUTO, O QUE IMPEDE A INTERPRETAÇÃO QUE POSSIBILITA O SUJEITO PASSIVO DIRECIONAR O VALOR DO TRIBUTO AO ESTADO QUE MELHOR LHE CONVIER.

8. A APURAÇÃO DO VALOR DA BASE DE CÁLCULO PODE SER FEITA POR ARBITRAMENTO NOS TERMOS DO ARTIGO 148 DO CTN QUANDO FOR CERTA A OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL E A DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE NÃO MEREÇA FÉ, EM RELAÇÃO AO VALOR OU PREÇO DE BENS, DIREITOS, SERVIÇOS OU ATOS JURÍDICOS REGISTRADOS. NESSE CASO, A FAZENDA PÚBLICA FICA AUTORIZADA A PROCEDER AO ARBITRAMENTO MEDIANTE PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL REGULAR, ASSEGURADOS O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA, EXATAMENTE O QUE OCORREU NO CASO, EM QUE FOI UTILIZADO O PRÓPRIO LIVRO DE INVENTÁRIO DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO.

9. EM TERMOS DE ARBITRAMENTO, O QUE NÃO SE PERMITE NA SEARA DO RECURSO ESPECIAL É APURAR A ADEQUAÇÃO DO VALOR FIXADO, POR ESBARRAR NO ÓBICE PREVISTO NA SÚMULA 7/STJ. PRECEDENTES.

10. EM OUTRO CAPÍTULO, A RECORRENTE POSTULA O AFASTAMENTO DA TAXA SELIC, SOB O ARGUMENTO DE QUE SUA UTILIZAÇÃO NOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS É INDEVIDA. TODÁVIA, O ACÓRDÃO APENAS MENCIONOU QUE NÃO HAVERIA PROVA DE SUA UTILIZAÇÃO NOS CÁLCULOS. INCIDEM, NO PONTO, AS SÚMULAS 282/STF E 211/STJ, JÁ QUE NÃO HOUE PREQUESTIONAMENTO DA TESE LEVANTADA NO ESPECIAL.

11. QUANTO À MULTA APLICADA, A RECORRENTE PEDIU A APLICAÇÃO DO ARTIGO 2º DO DECRETO-LEI Nº 834/69 E DO ARTIGO 112 DO CTN. ALÉM DISSO, ARGUMENTOU QUE A PENALIDADE DEVERIA SER OBJETO DE REVISÃO, POIS ESTARIA EXTREMAMENTE ABUSIVA (60 % SOBRE O VALOR PRINCIPAL DEVIDO).

12. A CORTE DE ORIGEM AFIRMOU QUE O DISPOSITIVO INVOCADO PELA RECORRENTE NÃO ESTARIA MAIS EM VIGOR, FUNDAMENTO QUE NÃO FOI COMBATIDO, ATRAINDO A APLICAÇÃO DA SÚMULA 283/STF. A ANÁLISE DA RAZOABILIDADE DA MULTA IMPLICARIA A INTERPRETAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL PREVISTA NO ARTIGO 150, IV, DA CF, O QUE NÃO SE PERMITE NA VIA ESPECIAL. (...)

16. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO EM PARTE E PROVIDO TAMBÉM EM PARTE.

(STJ. RESP 1109298 / RS. RELATOR MINISTRO CASTRO MEIRA. JULGADO EM 26/04/2011. DJE 25/05/2011).

Assim, corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Ademais, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretensão 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;

(...)

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

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

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

CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Wagner Dias Rabelo.

**Sala das Sessões, 11 de dezembro de 2019.**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**