

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.991/25/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004162432-05
Impugnação: 40.010159142-08
Impugnante: Terra Forte Logística e Comércio Ltda
IE: 004556620.00-95
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA - FALTA DE DEDUÇÃO DO IMPOSTO. Constatado que a Autuada promoveu a saída de defensivos agrícolas e produtos similares, utilizando indevidamente a redução de base de cálculo do ICMS prevista no item 4, item 9 e item 11 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23, por não ter deduzido do preço da mercadoria, o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, indicando no campo "Informações Complementares" das respectivas notas fiscais, conforme determina subitem 4.1, subitem 9.4 b, e subitem 11.1 da Parte 1 do referido Anexo. Entretanto, deve ser deduzido do crédito tributário devido o valor efetivamente pago a título de ICMS, em face da denúncia espontânea apresentada pela Autuada, nos termos do art. 138 do CTN e art. 207 do RPTA. Corretas as exigências fiscais remanescentes de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/09/23 a 31/12/24, em razão da utilização indevida de redução de base de cálculo do ICMS, prevista no item 4, item 9 e item 11 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23, em razão do descumprimento de condição necessária à fruição do referido benefício, prevista no subitem 4.1, subitem 9.4 b, e subitem 11.1 da Parte 1 do citado anexo.

Exige-se a diferença do ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 11/21, acompanhada de documentação, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 42/53.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/09/23 a 31/12/24, em razão da utilização indevida de redução de base de cálculo do ICMS, prevista na parte 1 do Anexo II do RICMS/23, em razão do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

descumprimento de condição necessária à fruição do referido benefício, prevista no item 4, subitem 4.1, item 9, subitem 9.4 b e item 11, subitem 11.1 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23.

Exige-se a diferença do ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

A Autuada é uma empresa cadastrada com atividade principal de comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo, CNAE 4683-4/00, e realizou diversas vendas interestaduais, conforme notas fiscais relacionadas na Planilha 1 anexa ao Auto de Infração (AI), reduzindo indevidamente a base de cálculo do ICMS, por não ter deduzido do preço da mercadoria, o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo "Informações Complementares" das respectivas notas fiscais.

Mencione-se, inicialmente, que a saída de mercadoria com redução da base de cálculo do imposto é uma operação em que uma parte é tributada normalmente e a outra parte não, resultando em uma isenção parcial do imposto, nos termos do art. 8º, § 4º, da Lei nº 6.763/75 e do art. 185, inciso XIV do RICMS/23, sujeitando-se, assim, à regra da literalidade prevista no art. 111, inciso II, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN). Veja-se:

Lei nº 6.763/75

CAPÍTULO III

Das Isenções

Art. 8º As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

(...)

§ 4º Para os efeitos da legislação tributária, considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.

(...) (Grifou-se)

RICMS/23

Art. 185 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

XIV - considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo;

(...) (Grifou-se)

CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;
- (...)

Roque Antônio Carraza, em obra específica sobre o ICMS, conceitua a isenção como “uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de modo mitigado (isenção parcial)”. Em seu entendimento, a alíquota zero também é fórmula de isenção, na medida em que se reduzindo a alíquota de um tributo ao valor zero, não surgirá nenhuma quantia a pagar.

Também, relativamente às isenções, Pontes de Miranda ensina que:

(...) As isenções podem ser totais e parciais. Dizem-se parciais as isenções que deduzem do percentual do imposto ou do imposto fixo. As isenções totais são pré-excludentes da imposição. O imposto não recai no objeto ou no negócio jurídico a que se refere a regra jurídica de isenção. (...)

Paulo de Barros Carvalho, em tópico que trata da ‘Fenomenologia das Isenções Tributárias’, em seu livro Curso de Direito Tributário, salienta que:

(...) muitas vezes o legislador dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de recontro normativo, mas não chama a norma mutiladora de isenção. Não há relevância, pois aprendemos a tolerar as falhas do produto legislado e sabemos que somente a análise sistemática, iluminada pela compreensão dos princípios gerais do direito, é que poderá apontar os verdadeiros rumos da inteligência de qualquer dispositivo de lei. (...)

Nesse contexto, para usufruir da redução da base de cálculo nas operações em análise, a Autuada deveria ter observado as hipóteses e condições estipuladas na legislação tributária.

As normas regulamentares que regem a matéria do presente lançamento estão contidas especialmente no Convênio ICMS nº 100/97 e RICMS/23.

No tocante ao Convênio ICMS nº 100/97, há a previsão da redução da base de cálculo e, pela Cláusula Quinta, inciso II, os Estados e o Distrito Federal ficaram autorizados a exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na nota fiscal a respectiva dedução. Confira-se a redação:

Convênio ICMS N° 100/97

Reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências.

1 - **Cláusula primeira.** Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa;

Cláusula quinta Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a:

(...)

II - para efeito de fruição dos benefícios previstos neste convênio, exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução; (...)

Assim, autorizado pelo Convênio ICMS nº 100/97, o estado de Minas Gerais exige que o estabelecimento vendedor deduza expressamente o valor o ICMS dispensado na nota fiscal, conforme subitens 4.1, 9.4 b e 11.1, todos da Parte 1 do anexo II do RICMS/23, abaixo transcritos:

4.1 A redução de base de cálculo prevista neste item fica condicionada a que o remetente deduza do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo próprio da respectiva nota fiscal.

(...)

9.4 A redução de base de cálculo prevista neste item:

(...)

b) fica condicionada a que o remetente deduza do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo próprio da respectiva nota fiscal.

(...)

11.1 A redução de base de cálculo prevista neste item fica condicionada a que o remetente deduza do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo próprio da respectiva nota fiscal. (...)

Reitera-se que a redução da base de cálculo retromencionada está condicionada, além do cumprimento de outros requisitos, ao abatimento, no preço da mercadoria em questão, do imposto dispensado na operação, qual seja, aquele que incidiria sobre a parcela da base de cálculo que foi reduzida, com indicação expressa no campo “Informações Complementares” da respectiva nota fiscal.

Dessa forma, para a observância da condição, o contribuinte deve aplicar, sobre a parcela da base de cálculo que foi reduzida, a alíquota do ICMS incidente na operação, nos termos do art. 11 do RICMS/23 e abater esse valor apurado do preço do produto.

O contribuinte deve, também, informar na nota fiscal, no campo “Informações Complementares”, as observações pertinentes: base legal, valor nominal da mercadoria, base de cálculo reduzida e valor do ICMS dispensado.

E ainda, nos campos “Valor Total dos Produtos” e “Valor Total da Nota”, deverão constar o valor sem o abatimento e o valor líquido, após a dedução, respectivamente.

Conforme se verifica pelas informações prestadas pela Fiscalização, nas notas fiscais objeto da presente autuação a referida dedução não foi aplicada pela Autuada no preço da mercadoria.

Assim, caso não seja efetuado o “repasse do benefício”, por meio da dedução do valor do imposto dispensado do preço da mercadoria, o remetente deverá proceder à tributação integral, desconsiderando a redução de base de cálculo em questão.

A redução da base de cálculo em análise, sem sombra de dúvidas, é condicionada ao cumprimento de determinadas condições, as quais, conforme já demonstrado, no caso dos autos, não restaram efetivadas. Logo, a Autuada não faz jus ao benefício da redução da base de cálculo em comento.

Em sua defesa, a Impugnante informa que incorreu em erro formal/instrumental ao emitir as notas fiscais eletrônicas, uma vez que não realizou o preenchimento do campo “Desconto”, não acrescentando ao valor bruto do produto, a quantia atinente ao desconto deferido ao destinatário da mercadoria, o que gerou, por conseguinte, o valor de ICMS a menor.

Alega que, quanto ao preço final dos produtos negociados e vendidos aos clientes, foi respeitada a carga tributária de 40% (quarenta por cento) da sua base de cálculo (formação do preço) e que a redução da base de cálculo de 60% (sessenta por cento) foi efetivamente repassada aos clientes.

Entretanto, as provas dos autos atestam o contrário.

Como pode-se observar, nas colunas AP e CU da planilha 1, não houve a desoneração do valor do ICMS correspondente à redução da base de cálculo. Verifica-se que o valor total dos produtos e o valor total da nota fiscal é o mesmo, sem qualquer dedução (campos em destaque) e que os campos ICMS desonerado das notas fiscais, coluna CU da planilha 1, estão zerados.

Dessa forma, inexistente a boa-fé alegada e a obrigação de pagar tributo é consequência da não desoneração do valor do ICMS correspondente à redução da base de cálculo, conforme as exigências legais estabelecidas no item 4, subitem 4.1, item 9, subitem 9.4, b e item 11, subitem 11.1, todos da Parte 1, do Anexo II do RICMS/23.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lado outro, a Impugnante destaca que a empresa apresentou “Denúncia Espontânea”, informando que, durante o período de 01/09/23 a 31/12/24, não teria se atentado ao subitem 11.1, da Parte 1, do Anexo II, do RICMS/23, requerendo a autorização para emitir as notas fiscais complementares e a juntada das guias do respectivo recolhimento do ICMS faltante.

Consta dos autos o documento de págs. 33/35, datado de 10/02/25, o qual contém as seguintes informações:

TERRA FORTE LOGÍSTICA E COMÉRCIO LTDA, inscrita no CNPJ n.º 49.724.963/0001-27, estabelecida na Av. 11, n.º 1.700, Bairro Vila Verde, no município de Carneirinho, Estado de Minas Gerais, CEP 38.290-000, vem, respeitosamente, à presença de Vossas Senhorias, apresentar DENÚNCIA ESPONTÂNEA, com fundamento no artigo 138 do CTN (Lei Federal n.º 5.172/1966) e artigo 207 do Decreto n.º 44.747/2008, pelos motivos de fato e de direito a seguir.

(...)

Explica-se: ao emitir às Notas Fiscais Eletrônicas, a empresa não realizou o preenchimento do campo “Desconto”, não acrescentando ao valor Bruto do Produto, a quantia referente ao desconto deferido ao destinatário da mercadoria, o que gerou uma base de cálculo de ICMS reduzida, o que suscitou, por conseguinte, o valor do imposto a menor.

(...)

Portanto, o contribuinte apresenta o recolhimento da quantia do ICMS faltante, DEVIDAMENTE RECOLHIDA (Guia e comprovante de pagamento em anexos), bem como vem noticiar a realização das emissões das Notas Fiscais Eletrônicas Complementares para correção de todas as operações feitas dentro do período de 01/09/2023 a 30/06/2024, uma vez que não é possível fazer Carta de Correção.

(...). (sublinhou-se)

Verifica-se, portanto, ser incontestável que o objeto da denúncia espontânea da Contribuinte encontra-se relacionado com o objeto da autuação.

No tocante à legislação concernente à denúncia espontânea, inclusive citada pela Contribuinte, tem-se:

CTN

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se fôr o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

RPTA

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

(...)

Art. 211. Recebida a denúncia espontânea, o Fisco realizará:

I - a conferência do valor recolhido pelo sujeito passivo, ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento, lavrando Auto de Infração relativo à diferença, se for o caso, e aplicando as multas exigíveis na ação fiscal;

(...) (Grifou-se)

Destaca-se, por crucial, o fato de que a denúncia espontânea se refere a 10/02/25, tendo ocorrido os pagamentos dos DAE respectivos em 11/02/25 e 12/02/25, conforme atestam os documentos de págs. 23, 25, 29 e 31 do E-Pta. Ou seja, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, eis que a ciência do Auto de Início da Ação Fiscal ocorreu em 14/02/25 (págs. 05).

Pelo exposto, deve ser reconhecida a denúncia espontânea apresentada, devendo o crédito tributário ser deduzido do valor efetivamente pago pela Autuada, a título de ICMS, conforme comprovam os documentos de págs. 29 e 31 do E-Pta.

Por fim, a Impugnante advoga a inconstitucionalidade na aplicação das multas isolada e de revalidação, com base em entendimento do Supremo Tribunal Federal, requerendo, subsidiariamente, a diminuição delas.

Não obstante, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, 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 do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146; (...)

Com relação ao pedido de redução das penalidades e considerando a previsão do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, constata-se que o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante no item 3 do § 5º:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

(...) (Grifou-se)

Corretas, portanto, as exigências remanescentes de ICMS sobre a redução indevida da base de cálculo do imposto, bem como da Multa de Revalidação e da Multa Isolada, capituladas, respectivamente, no art. 56, inciso II, e no art. 55, inciso VII, alínea “c”, estando a multa isolada adequada ao disposto no § 2º do citado artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que seja deduzido do crédito tributário devido o valor efetivamente pago a título de ICMS, conforme documentos de págs. 29 e 31 do E-Pta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 04 de junho de 2025.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente / Revisor

P