

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.262/26/1 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004645867-45	
Impugnação:	40.010160744-08	
Impugnante:	Fertix Indústria e Comércio de Fertilizantes Ltda	
	IE: 003779125.00-12	
Proc. S. Passivo:	Camilla Cintra Correia	
Origem:	DF/Extrema	

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA - FALTA DE DEDUÇÃO DO IMPOSTO. Constatado que a Autuada promoveu a saída de adubos e fertilizantes utilizando indevidamente a redução de base de cálculo do ICMS prevista no item 4 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 próprio da nota fiscal, conforme determina o subitem 4.1 do referido Anexo. Corretas as exigências fiscais de ICMS, da multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, adequada ao disposto no § 2º do citado artigo, todos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/12/23 a 31/03/25, em razão da utilização indevida de redução de base de cálculo do ICMS, elencada no item 4, da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23, por descumprimento de condição necessária à fruição do referido benefício, contida no subitem 4.1 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º do citado artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 105/116, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 145/150.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

O Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, ao argumento de que o lançamento careceria de motivação e fundamentação suficientes, em afronta aos princípios da legalidade, da motivação e da moralidade administrativa.

Sustenta, também, que o Auto de Infração não demonstrou, de forma clara e objetiva, a correlação lógica entre os fatos apurados, os dispositivos legais invocados e as conclusões adotadas pela fiscalização, o que comprometeria o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que o Autuado compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos ao Autuado todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/12/23 a 31/03/25, em razão da utilização indevida de redução de base de cálculo do ICMS, elencada no item 4, da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23, por descumprimento de condição necessária à fruição do referido benefício, contida no subitem 4.1 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º do citado artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, mencione-se que a saída de mercadoria com redução da base de cálculo do imposto é um benefício fiscal que diminui o montante sobre o qual incide o ICMS, de modo a reduzir a carga tributária, juridicamente compreendida como 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;

(...)

(Grifou-se)

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.

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. (Grifos acrescidos).

Sobre a matéria, superando entendimento anterior, o Plenário do STF firmou nova jurisprudência no julgamento do RE nº 174.478-2/SP (de 17/03/05), ao concluir que é constitucional a obrigatoriedade de estorno proporcional dos créditos de ICMS nas hipóteses de saída com redução de base de cálculo, cuja ementa pode ser conferida abaixo:

RE Nº 174.478-2/SP

EMENTA: TRIBUTO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. ICMS. CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS USADOS EM INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM REALIZADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CASO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. PREVISÃO DE ESTORNO PROPORCIONAL. ART. 41, INC. IV, DA LEI ESTADUAL Nº. 6.374/89, E ART. 32, INC. II, DO CONVÊNIO ICMS Nº. 66/88. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. SEGURANÇA DENEGADA. IMPROVIMENTO AO RECURSO. APLICAÇÃO DO ART. 155, § 2º, INC. II, LETRA "B", DA CF. VOTO VENCIDO. SÃO CONSTITUCIONAIS O ART. 41, INC. IV, DA LEI Nº. 6.374/89, DO ESTADO DE SÃO PAULO, E O ART. 32, INCS. I E II, DO CONVÊNIO ICMS Nº. 66/88 (DATA DE JULGAMENTO: 17.03.2005, DATA DE PUBLICAÇÃO NO D.J.: 30.09.2005). (GRIFOS ACRESCIDOS).

Destaque-se que o Ministro Cezar Peluso, no julgamento do RE 174.478-2/SP, solicitou intervenção para concluir que:

[...] CUIDA-SE AQUI DE UM FAVOR FISCAL QUE, MUTILANDO O ASPECTO QUANTITATIVO DA BASE DE CÁLCULO, CORRESPONDE À FIGURA DA ISENÇÃO PARCIAL, PORQUE IMPEDE A INCIDÊNCIA DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA SUA TOTALIDADE. QUER DIZER, SUBSTANCIALMENTE É CASO DE ISENÇÃO.

Em consideração importante acerca da regra da não cumulatividade, a Sra. Ministra Ellen Gracie, em aparte no julgamento do RE nº 174.478-2/SP, assim se manifestou:

SENHOR PRESIDENTE (MINISTRO NELSON JOBIM), VERIFICO, NO PRESENTE CASO, QUE O ESTADO DE SÃO PAULO CONCEDEU UM BENEFÍCIO NA SAÍDA [...], E ELE EXIGE UMA CONTRAPRESTAÇÃO PROPORCIONAL RELATIVAMENTE AO CRÉDITO DA ENTRADA. OU SEJA, O CRÉDITO OBTIDO NA ENTRADA NÃO PODE SUPERAR O TRIBUTO QUE SERIA DEVIDO NA SAÍDA. [...] ENTÃO, A SISTEMÁTICA ENCONTRADA ESTÁ PERFEITAMENTE DE ACORDO COM O ESPÍRITO DO TRIBUTO, QUE É O DA NÃO-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CUMULATIVIDADE, E ELA ESTÁ RESPEITADA. (GRIFOS ACRESCIDOS).

O Ministro Sepúlveda Pertence, também em voto no RE nº 174.478-2/SP, assim se posicionou:

[...] TAMBÉM NÃO VEJO A INCONSTITUCIONALIDADE ARGUIDA. ACRESCENTO ALGO QUE É, A MEU VER, DA TEORIA GERAL DA INCONSTITUCIONALIDADE E QUE O TRIBUNAL TEM APLICADO RIGOROSAMENTE: DADO O BENEFÍCIO SOB DETERMINADA CONDIÇÃO, NÃO SE PODE DECLARAR INCONSTITUCIONAL A CONDIÇÃO E MANTER O BENEFÍCIO (V.G. ADIn 1502, 12.06.1996, GALVÃO; ADIn 1574, SANCHES). ENTÃO, TER-SE-IA DE DECLARAR INCONSTITUCIONAL TODO O CONJUNTO NORMATIVO, TANTO O BÔNUS, QUANTO O ÔNUS. NÃO VEJO A INCONSTITUCIONALIDADE NA REDUÇÃO E NO CONSEQUENTE ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO RELATIVO À OPERAÇÃO ANTERIOR.

Importante mencionar que quanto ao RE nº 174.478-2/SP, o contribuinte recorrente opôs embargos de declaração, em 07/10/05, alegando obscuridade e equívoco na fundamentação dos votos dos Ministros Joaquim Barbosa e Sepúlveda Pertence.

Dessa forma, a questão foi novamente analisada em relação à mesma empresa e, em 14/04/08, os Ministros do STF, em Sessão Plenária, rejeitaram os embargos de declaração, por unanimidade, confirmando o entendimento quando do julgamento do RE originário, conforme ementa a seguir:

EMENTA: TRIBUTO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. ICMS. CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS USADOS EM INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM REALIZADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CASO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. PREVISÃO DE ESTORNO PROPORCIONAL. ART. 41, INC. IV, DA LEI ESTADUAL Nº 6.374/89, E ART. 32, INC. II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. SEGURANÇA DENEGADA. IMPROVIMENTO AO RECURSO. APLICAÇÃO DO ART. 155, § 2º, INC. II, LETRA “B”, DA CF. ALEGAÇÃO DE MUDANÇA DA ORIENTAÇÃO DA CORTE SOBRE OS INSTITUTOS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DA ISENÇÃO PARCIAL. DISTINÇÃO IRRELEVANTE SEGUNDO A NOVA POSTURA JURISPRUDENCIAL. ACÓRDÃO CARENTE DE VÍCIO LÓGICO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ENTROU A APROXIMAR AS FIGURAS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS E DA ISENÇÃO PARCIAL, A PONTO DE AS EQUIPARAR, NA INTERPRETAÇÃO DO ART. 155, § 2º, II, “B”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. (STF, TRIBUNAL PLENO, RE-ED Nº 174.478-2/SP, RELATOR MINISTRO CEZAR PELUSO, DATA DE JULGAMENTO: 14.04.2008, DATA DE PUBLICAÇÃO NO D.J.: 30.05.2008). (GRIFOS ACRESCIDOS).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, a tese assentada é aquela que concluiu pela constitucionalidade da vedação ao crédito integral quando das saídas de mercadorias beneficiadas com redução da base de cálculo.

Nas palavras do Ministro Cezar Peluso, Relator do RE-ED nº 174.478-2/SP: “Ocorreu uma isenção parcial do imposto a que se chegou por meio de redução da base de cálculo”.

Convém destacar que a Corte Constitucional reiterou o entendimento em diversas outras decisões, no mesmo sentido, a partir do precedente do RE nº 174.478-2/SP.

Relativamente ao AI-AgR nº 457.581-6/RS, julgado em 11/12/07, o Relator, Ministro Gilmar Mendes, negou processamento ao RE, em face de ementa de acórdão do tribunal de origem, do qual extrai e transcreve parte relevante, a saber:

[...] 1. A REGRA É O CREDITAMENTO INTEGRAL DO ICMS PAGO NAS OPERAÇÕES DE ENTRADA. CONTUDO, SOFRE EXCEÇÃO QUANDO AS OPERAÇÕES DE SAÍDA CORREM AO ABRIGO DA ISENÇÃO, AINDA QUE PARCIAL, COMO ACONTECE COM OS PRODUTOS INTEGRANTES DA CESTA BÁSICA, COMPOSTA COM BASE NO PRINCÍPIO DA ESSENCIALIDADE. EM TAL HIPÓTESE, TENDO EM VISTA O DISPOSTO NO ART. 155, § 2º, II, ALÍNEAS ‘A’ E ‘B’, DA CF, NÃO FERÊ O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL AUTORIZAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO PAGO NAS OPERAÇÕES DE ENTRADA, COM ALÍQUOTA MAIOR, PORÉM NO LIMITE DA ALÍQUOTA MENOR, VIGENTE PARA AS OPERAÇÕES DE SAÍDA, ANULANDO-SE A DIFERENÇA.

2. EMBARGOS INFRINGENTES DESACOLHIDOS, POR MAIORIA.
(GRIFOS ACRESCIDOS).

Cristalina, portanto, a linha de entendimento assentada nos repetidos julgamentos do STF, a partir do RE nº 174.478-2/SP, no sentido de determinar que a exigência de estorno proporcional de crédito do ICMS relativo à entrada de mercadorias que, posteriormente, têm saída tributada com base de cálculo inferior, não ofende o princípio da não cumulatividade.

Nesse contexto, para usufruir da redução da base de cálculo nas operações, a Contribuinte deve observar as hipóteses e condições estipuladas na legislação tributária.

Acerca dos requisitos para a fruição do benefício fiscal, o Convênio Confaz nº 100/97 autoriza que seja exigido pelo estado concedente que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, e que demonstre expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução, nos seguintes termos:

Convênio nº 100/97

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;

(...)

(Destacou-se)

No âmbito do estado de Minas Gerais, o RICMS/23 condicionou a fruição do benefício à dedução “do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo próprio da respectiva nota fiscal, conforme expresso no item 4.1 do Anexo II do RICMS/23, nos seguintes termos:

RICMS/23 - ANEXO II

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (a que se refere o art. 13 deste Regulamento)

4 - Operação de saída interestadual de amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, observadas as seguintes reduções:

(...)

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.

(...)

(Destacou-se)

Observa-se que a redução da base de cálculo retromencionada, prevista no item 4 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23, está condicionada, primordialmente, 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 próprio da respectiva nota fiscal. Isso porque o objetivo maior do Convênio ICMS nº 100/97 é a desoneração do setor produtivo em questão.

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.

Destaca-se que a exigência da demonstração expressa na nota fiscal do valor do imposto dispensado na operação e a sua dedução do valor total cobrado do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinatário, é condição de eficácia para fruição do benefício. De fato, constitui uma obrigação acessória instrumental, de caráter vinculado, destinada à fruição e ao controle do uso correto do benefício fiscal (redução de base de cálculo), cujo objetivo é reduzir efetivamente o preço da mercadoria, e desonerar efetivamente a cadeia econômica das mercadorias alcançadas pelo benefício.

O benefício fiscal deve ser repassado ao destinatário e lhe ser informado o valor alcançado pelo benefício. A redução da base de cálculo (isenção parcial) é, como visto, condicional.

Verifica-se, portanto, pelas informações prestadas pela Fiscalização, que a Autuada utilizou-se do benefício previsto no Item 4 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23, referente a saídas interestaduais de fertilizantes classificados no NCM 3101.00.00, sem a observância da condição legal expressamente prevista no Subitem 4.1, consistente na dedução, do preço da mercadoria, do valor equivalente ao imposto dispensado, com indicação expressa dessa dedução no campo próprio da nota fiscal.

Intimado a comprovar o atendimento dos requisitos legais, o Contribuinte limitou-se a afirmar que os cálculos estariam corretos, sem demonstrar, no entanto, o cumprimento da condição normativa.

Assim, ausente o cumprimento da condição legal, resta caracterizada como indevida a redução da base de cálculo, legitimando a exigência do imposto correspondente à diferença apurada, bem como das penalidades previstas nos arts. 56, inciso II (Multa de Revalidação) e 55, inciso VII, alínea “c” (Multa Isolada), ambos da Lei nº 6.763/75, observados os limites legais.

Ressalte-se que competia ao Contribuinte comprovar o preenchimento dos requisitos para fruição do benefício, ônus do qual não se desincumbiu, limitando-se a alegações genéricas e desprovidas de suporte probatório.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora), Frederico Augusto Lins Peixoto e Indelécio José da Silva.

Sala das Sessões, 23 de abril de 2026.

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator

D