

Acórdão: 24.296/22/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002233789-23
Impugnação: 40.010153484-23
Impugnante: Mantiqueira Agronegócios Ltda
IE: 001127508.03-32
Origem: DF/Teófilo Otoni

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA - FALTA DE DEDUÇÃO DO IMPOSTO. Constatada a redução indevida da base de cálculo do ICMS, pela Autuada, uma vez que não foram observadas as condições estabelecidas no subitem 9.4, alínea “b” do Anexo IV do RICMS/02, indispensáveis à fruição do citado benefício, ou seja, o Contribuinte não comprovou que deduziu do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação. Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, c/c § 2º, inciso I, 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 01/04/17 a 31/05/20, em razão da utilização indevida de redução de base de cálculo do ICMS, elencada no item 9, alínea “j” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, em razão do descumprimento de condição necessária à fruição do referido benefício, prevista na alínea “b” do subitem 9.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, indispensáveis à fruição do citado benefício, ou seja, o Contribuinte não deduziu do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação.

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, inciso I do citado artigo, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 30/32.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 33/36.

Em sessão realizada em 05/05/22, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 30 (trinta) dias, contado do recebimento da intimação, junte aos autos o demonstrativo da composição de preço que comprove o repasse aos destinatários do imposto dispensado, de acordo com o item 9, alínea “j” c/c subitem 9.4, alínea “b” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 (págs. 37).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às págs. 39 e acosta os documentos de págs. 40/45.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às págs. 46.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/04/17 a 31/05/20, em razão da utilização indevida de redução de base de cálculo do ICMS, elencada no item 9, alínea “j” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, em razão do descumprimento de condição necessária à fruição do referido benefício, prevista na alínea “b” do subitem 9.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, indispensáveis à fruição do citado benefício, ou seja, o Contribuinte não deduziu do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação.

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, inciso I do citado artigo, ambos da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se 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 art. 222, inciso XV, do RICMS/02, sujeitando-se, assim, à regra da literalidade prevista no art. 111, inciso II, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional). Veja:

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/02

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

XV - considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo; (Grifou-se)

Lei nº 5.172/66 (CTN)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Nesse sentido, o Plenário do Supremo Tribunal Federal - STF reviu sua jurisprudência no julgamento do RE nº. 174.478-2/SP (de 17/03/05), concluindo que a redução de base de cálculo constitui isenção fiscal parcial, portanto cabível o estorno do crédito proporcional à base de cálculo utilizada nas saídas, conforme ementa infra transcrita:

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 (STF, TRIBUNAL PLENO, RE nº. 174.478-2/SP, RELATOR ORIGINÁRIO MINISTRO MARCO AURÉLIO, RELATOR PARA O ACÓRDÃO MINISTRO CEZAR PELUSO, DATA DE JULGAMENTO: 17.03.2005, DATA DE PUBLICAÇÃO NO D.J.: 30.09.2005). (GRIFOU-SE).

Destaque-se, que o Ministro Cezar Peluso, no julgamento do RE nº 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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se).

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, assim prescrevem:

RICMS/02 - ANEXO IV

(4206)	9	Saída, em operação interestadual, seguintes produtos:	60,00	31/12/2025	Convênio ICMS 100/97
(3811)		j) condicionadores de solo e substratos para plantas, desde que os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e que o número do registro seja indicado no documento fiscal;			
	9.4	A redução de base de cálculo prevista neste item			
(3811)		a) não se aplica quando houver previsão de diferimento para a operação; b) somente será aplicável se o remetente deduzir do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo “Informações Complementares” da respectiva nota fiscal.			

Observa-se que a redução da base de cálculo retromencionada, prevista no item 9 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, 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. 42 do RICMS/02, 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 “repasso 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.

Assim sendo, a Autuada não faz jus ao benefício da redução da base de cálculo prevista no item anteriormente citado.

Em cumprimento ao Despacho Interlocutório exarado pela 2ª Câmara do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, em 05/05/22, o Contribuinte trouxe aos autos o demonstrativo da composição de preços no intuito de comprovar o repasse aos destinatários do imposto dispensado, nos termos do item 9, alínea “j” c/c subitem 9.4 alínea “b” da Parte I do Anexo IV do RICMS/02.

A Autuada apresenta uma planilha com demonstrativo da composição de preço. No entanto, tal planilha apenas contém a informação dos dados das notas fiscais.

Na penúltima coluna da referida planilha, ela informa “B.C. COMPL”, que nada mais é que a base de cálculo que não foi utilizada com a redução indevida, e na última coluna o valor do ICMS equivalente ao desconto que deveria ser dado ao destinatário.

Tal documento não comprovou o repasse dos descontos que deveriam ser dados aos destinatários, situação que pode ser verificada nas notas fiscais constantes do Anexo I do Auto de Infração.

Ressalte-se que a demonstração tem de ser explícita no documento fiscal, conforme esclarecido alhures, para não restar dúvidas quanto ao alcance pretendido pela norma 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, o que não ocorreu.

Verifica-se que o lançamento trata de situação meramente fática e objetiva e, conforme já mencionado, constata-se, das cópias das notas fiscais constantes do presente PTA, que a referida dedução não foi demonstrada pela Autuada no preço dos produtos comercializados.

Portanto, ao contrário do que afirma, a Impugnante não cumpriu a condição prevista no subitem 9.4, alínea “b” do Anexo IV do RICMS/02, não fazendo *jus* ao benefício da redução da base de cálculo prevista na legislação.

Corretas, portanto, as exigências 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”, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º, inciso I do citado artigo, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo limitada a duas vezes o valor do imposto incidente.

Relativamente às multas aplicadas, correta a exigência das penalidades de maneira cumulativa.

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

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR -

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

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

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

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

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

Por fim, a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se)

Veja-se que, conforme destaque, a previsão é de que os juros incidem sobre a multa de mora, ora cobrada a título de revalidação pela ação fiscal, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do ICMS.

O art. 113 do CTN afirma que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”, bem como que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”.

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

Nesse diapasão, correta a incidência dos juros de mora sobre as penalidades exigidas.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 17 de agosto de 2022.

Gislana da Silva Carlos
Relatora

Cindy Andrade Morais
Presidente

CS/MT/D

24.296/22/3ª