

Acórdão: 25.046/24/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.003734875-15  
Impugnação: 40.010157968-09  
Impugnante: Kaiima Sementes S.A.  
IE: 003341287.00-80  
Proc. S. Passivo: FLÁVIO RENATO OLIVEIRA  
Origem: DF/Uberlândia

**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 6.1, alínea “c” da parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, indispensáveis à fruição do citado benefício, ou seja, a Contribuinte não comprovou que deduziu do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação. **Infração caracterizada.** Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Parcialmente correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, devendo a mesma ser adequada para incidir apenas sobre o valor da base de cálculo não tributado na operação, ao percentual de 20% (vinte por cento).

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada emitiu notas fiscais de venda interestadual de semente de mamona com redução de base de cálculo de 60% (sessenta por cento) sem a concessão do desconto do ICMS desonerado, opondo-se às condições previstas no subitem 6.1, alínea “c” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, o qual dispõe que a redução de base de cálculo prevista no item 6 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.

O período das irregularidades compreende os meses de dezembro de 2020, janeiro, março e dezembro de 2021, março, maio, julho, agosto e novembro de 2022 e janeiro a março de 2023.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada disposta no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 17/45 dos autos, contra a qual o Fisco se manifesta às págs. 50/56.

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

O Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Afirma que no Auto de Infração inexistem documentos e provas de qualquer infração à legislação regulamentar.

Alega que não há precisão e objetividade na indicação dos fatos geradores e da regra aplicável ao caso em apreço.

Diz que a nulidade do cálculo do crédito tributário em razão de a Fiscalização não ter indicado a taxa SELIC utilizada.

Reclama que teve o seu direito de ampla defesa e ao contraditório cerceado.

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.

O Auto de Infração e o Relatório Fiscal Complementar às págs. 07/09 descrevem a infração e as decorrentes exigências lançadas. Constam nestes documentos, às págs. 01/02 e 08, a capitulação legal que lastreia o lançamento.

A apuração do crédito tributário está devidamente demonstrada nos Anexos 1, 2 e 3, do Auto de Infração.

Ressalte-se que a queixa principal do Impugnante diz respeito à ausência de documentos fiscais que demonstrassem a infração apontada.

Contudo, no anexo 3 do Auto de Infração estão listadas as notas fiscais autuadas com os respectivos dados – chave e número do documento - e o cálculo da correta base de cálculo e do devido ICMS incidente sobre a operação. Tais dados foram extraídos dos arquivos eletrônicos da EFD (Escrituração Fiscal Digital) transmitidos pela Autuada à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, SEF/MG.

Por óbvio, o conteúdo destes documentos é de conhecimento da Autuada e de fácil acesso por ela. Nessa medida, a juntada de DANFES (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica) dessas notas fiscais mostra-se desnecessária e em nada prejudica a defesa da Impugnante.

Por seu lado, a Impugnante não trouxe aos autos argumentos e documentos que pudessem fazer vacilar, ou infirmar as informações utilizadas pela Fiscalização.

Não se vislumbra, portanto, qualquer prejuízo ao direito de ampla defesa e ao contraditório da Autuada.

Quanto à alegação da Impugnante de nulidade do cálculo do crédito tributário em razão de a Fiscalização não ter indicado a taxa SELIC utilizada, esclareça-se que a informação de que os juros de mora serão recalculados até o efetivo pagamento ou parcelamento, nos termos da Resolução nº 2.880/97, consta da página de rosto do Auto de Infração, no campo denominado “Valor do Crédito Tributário com Redução”.

Ali está expresso que o valor informado é calculado com multas e respectivos juros reduzidos para pagamento nos 10 (dez) primeiros dias do recebimento do AI, desde que o término desse prazo ocorra dentro do mês de sua emissão. A partir do mês subsequente, os juros de mora serão recalculados até o efetivo pagamento, ou parcelamento, nos termos da resolução n.º 2.880/97.

Por sua vez, a Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997 dispõe em seu art. 1º que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

O valor da taxa SELIC, por sua vez, é de conhecimento público e é informado mensalmente, dentre outros meios, no próprio site da SEF/MG (Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais)

Diga-se passagem que a todo momento a Impugnante deu mostras de sua compreensão das acusações e exigências fiscais e delas se defendeu.

Induvidoso que a Autuada 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 à Autuada 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 constatação de que a Autuada emitiu notas fiscais de venda interestadual de semente de mamona com redução de base de cálculo de 60% (sessenta por cento) sem a concessão do desconto do ICMS desonerado, opondo-se às condições previstas no subitem 6.1, alínea “c” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, o qual dispõe que a redução de base de cálculo prevista no item 6 somente será aplicável se o remetente deduzir do preço da mercadoria o valor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo “Informações Complementares” da respectiva nota fiscal.

O período das irregularidades compreende os meses de dezembro de 2020, janeiro, março e dezembro de 2021, março, maio, julho, agosto e novembro de 2022 e janeiro a março de 2023.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada disposta no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei 6.763/75.

Ao adentrar no mérito do lançamento, o Impugnante sustenta que as suas notas fiscais foram regulamente emitidas de acordo com o inciso V, da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 100/97.

Acresce que as operações em questão somente poderiam ser descaracterizadas caso ela, Impugnante, não observasse os comandos contidos no § 4º, da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 100/97, que prevê que o benefício da redução da base de cálculo não se aplicará se a semente não satisfizer os padrões estabelecidos para o estado de destino pelo órgão competente, ou, ainda que atenda o padrão, tenha a semente outro destino que não seja a semeadura.

Afirma que não há quaisquer provas documentais atestando que as sementes não possuem os respectivos certificados, ou que as mesmas tiveram destinos distintos daqueles objetivados pelo Convênio ICMS nº 100/97. Veja-se o que estabelece o tal Convênio:

### Convênio nº 100/97

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

(...)

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

(...)

V - semente genética, semente básica, semente certificada de primeira geração - C1, semente certificada de segunda geração - C2, semente não certificada de primeira geração - S1 e semente não certificada de segunda geração - S2, destinadas à semeadura, desde que produzidas sob controle de entidades certificadoras ou fiscalizadoras, bem como as importadas, atendidas as disposições da Lei nº 10.711, de 05 de agosto de 2003, regulamentada pelo Decreto nº 5.153, de 23 de julho de 2004, e as exigências estabelecidas pelos órgãos do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou por outros órgãos e entidades da Administração Federal, dos Estados e do Distrito Federal, que mantiverem convênio com aquele Ministério;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º Relativamente ao disposto no inciso V do caput desta cláusula, o benefício não se aplicará se a semente não satisfizer os padrões estabelecidos para o Estado de destino pelo órgão competente, ou, ainda que atenda ao padrão, tenha a semente outro destino que não seja a semeadura.

(...)

Cláusula terceira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder às operações internas com os produtos relacionados nas cláusulas anteriores, redução da base de cálculo ou isenção do ICMS, observadas as respectivas condições para fruição do benefício

(...)

§ 1º O benefício fiscal concedido às sementes referidas no inciso V da cláusula primeira estende-se à saída interna do campo de produção, desde que:

I - o campo de produção seja inscrito no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou em órgão por ele delegado;

II - o destinatário seja beneficiador de sementes inscrito no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou em órgão por ele delegado;

III - a produção de cada campo não exceda à quantidade estimada, por ocasião da aprovação de sua inscrição, pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou por órgão por ele delegado;

IV - a semente satisfaça o padrão estabelecido pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento;

V - a semente não tenha outro destino que não seja a semeadura.

(...)

**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;

(...)

(Grifou-se)

Da leitura dos dispositivos acima, depreende-se que, de fato, o convênio dispõe sobre uma série de condicionantes para que as operações com sementes usufruam do benefício da redução da base de cálculo.

Realmente, tal como entendeu o Impugnante, o § 4.º, da Cláusula Primeira do Convênio nº 100/97 prevê, em relação as operações com sementes, que o benefício não se aplicará se a semente não satisfizer os padrões estabelecidos para o Estado de destino pelo órgão competente, ou, ainda que atenda ao padrão, tenha a semente outro destino que não seja a semeadura.

Entretanto, ao contrário de que supõe a Impugnante, a autuação em comento não teve como referência a descaracterização das sementes de mamona quanto à satisfação dos padrões estabelecidos pelo órgão competente e sim a perda do benefício da redução de base de cálculo por não ter repassado para o cliente, como desconto, o valor do imposto desonerado.

Tal condição constante do subitem 6.1, alínea “c”, da Parte 1, do Anexo IV do RICMS/02 encontra supedâneo no inciso II, da Cláusula Quinta do Convênio nº 100/07, destacada acima.

Prevê o dispositivo que para efeito de fruição dos benefícios previstos neste convênio, os estados ficam 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.

No presente caso, como fica claro no relatório fiscal do Auto de Infração e na capitulação das infringências ali apostas, que as exigências deduzidas no lançamento derivam da constatação da infração consubstanciada na conduta da Autuada de não deduzir do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, e mais, não demonstrar expressamente na nota fiscal a respectiva dedução.

Eis, portanto, não restarem dúvidas quanto ao acerto da fundamentação do trabalho fiscal e de sua consequente subsistência.

Noutro ponto, o Impugnante enfatiza que nos autos inexistem provas, por meio de comparativo de operações, que demonstrem que ela tenha de fato deixado de praticar os respectivos descontos relativos ao valor do imposto dispensado pela redução da base de cálculo.

Aduz que não foram acostados documentos fiscais demonstrando que nas operações com a mesma semente, praticadas em condições distintas, tenham sido atribuídos preços diferentes.

Em que pesem as alegações e apontamentos feitos pela Impugnante, não lhe assiste razão.

Examinando-se o Anexo 3 do Auto de Infração é possível constatar que a Autuada, apesar de se utilizar da base de cálculo de imposto reduzida para apurar o ICMS incidente sobre as operações autuadas, não repassou o desconto do valor do imposto desonerado para o preço da mercadoria. Tampouco, por decorrência lógica, informou o valor do desconto correspondente ao imposto dispensado.

Por seu turno, a Impugnante não apresentou documentos que infirmassem o constatado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprе ressaltar que a redução da base de cálculo prevista no subitem 6, da Parte 1, do Anexo IV do RICMS/02 está condicionada, além dos requisitos relacionados a produtos e a destinação, em relação aos quais não há qualquer controvérsia entre as partes, ao abatimento, no preço da mercadoria vendida, 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. Veja-se:

RICMS/02 - ANEXO IV  
 DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO  
 PARTE 1  
 DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO  
 (a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)  
 (...)  
 RICMS/02 ANEXO IV/PARTE1

TEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE (%):
6	Saída, em operação interestadual, de semente genética, semente básica, semente certificada de primeira geração - C1 -, semente certificada de segunda geração - C2 -, semente não certificada de primeira geração - S1 - e semente não certificada de segunda geração - S2 -, destinadas à semeadura, desde que produzidas sob controle de entidades certificadoras ou fiscalizadoras, bem como importadas, atendidas as disposições da Lei Federal nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, regulamentada pelo Decreto Federal nº 5.153, de 23 de julho de 2004, e as exigências estabelecidas pelos órgãos do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou por outros órgãos e entidades da Administração Federal, dos Estados ou do Distrito Federal, que mantiverem convênio com aquele ministério.	60,00
6.1	A redução de base de cálculo prevista neste item:	
	a) também se aplica à semente que tenha sido importada, atendidas as disposições da legislação a que se refere este item;	
	b) não se aplica se a semente não satisfizer os padrões estabelecidos, para o Estado de destino, pelo órgão	

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

competente;	
c) 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. (Grifou-se)	

Assim, para efeito de fruição do benefício, o estabelecimento vendedor deve deduzir do preço da mercadoria, o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando expressamente na nota fiscal a respectiva dedução, conforme o previsto no inciso II da cláusula quinta do Convênio ICMS nº 100/97, que instituiu a redução da base de cálculo do imposto nas saídas das mercadorias.

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 do preço do produto comercializado.

O contribuinte deve 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. 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.

Ocorre que, conforme se verifica nas cópias das notas fiscais constantes do presente PTA, a referida dedução não foi demonstrada pela Autuada no preço dos produtos comercializados.

A demonstração tem de ser explícita no documento fiscal, conforme acima já esclarecido, 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

Verifica-se que o lançamento trata de situação meramente fática e objetiva e, conforme já mencionado, constata-se, planilhas 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, verifica-se que a Autuada não cumpriu a condição prevista no subitem 6.1, alínea "c", da Parte 1, do Anexo IV, do RICMS/02, não fazendo jus ao benefício da redução da base de cálculo prevista na legislação.

A exigência da demonstração expressa na nota fiscal do valor do imposto dispensado na operação e a sua dedução do valor total cobrado do destinatário, é um meio de controle pelo Estado, cujo objetivo é zelar pela finalidade do benefício, qual seja, reduzir realmente o preço da mercadoria e não apenas a carga tributária.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não cabe, nessa medida, tentar demonstrar um suposto repasse do desconto dispensado através da comparação entre notas fiscais e operações distintas, como requer a Impugnante.

Estabelecida a natureza das operações autuadas, cumpre ressaltar 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.

(...)

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;

(...)

Lei nº 5.172/66 (CTN)

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

(...)

Nesse sentido, o Plenário do 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:

**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).

(...)

(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.

(...)

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.

(...)

Como exposto, a redução de base de cálculo cuja utilização indevida é punida no lançamento, constitui-se em isenção parcial do imposto e portanto, a legislação que a prevê deve ser interpretada literalmente.

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.

Noutro ponto, a Impugnante reclama que os fatos autuados não se subsomem aos fundamentos legais elencados no Auto de Infração.

Entretanto, como já demonstrado, a infringência apontada – a ausência do desconto, no preço da mercadoria, do valor do imposto dispensado – decorre da conduta do Autuado em desacordo com o exigido no subitem 6.1, alínea “c”, da Parte 1, do Anexo IV, do RICMS/02.

Por seu lado, a utilização indevida da redução da base de cálculo do ICMS acarretou o seu recolhimento a menor, ocasionado a sua exigência. E em decorrência da falta de pagamento do imposto, infração apurada mediante ação fiscal, aplicou-se a Multa de Revalidação disposta no art.56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Por fim, em razão de a Autuada consignar em nota fiscal valor de base de cálculo menor do que o previsto na legislação, aplicou-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

Constata-se, claramente, ao contrário do afirmado pela Impugnante, a justa adequação entre as infrações apontadas, as exigências deduzidas e a capitulação dos respectivos dispositivos legais.

Passo seguinte, a Impugnante sustenta que a penalidade cominada através do Auto de Infração pune o descumprimento de obrigação acessória e que, portanto, essa não se adequa ao acontecimento fático apontado no feito fiscal.

Reclama que o Fisco fundamenta a aplicação da Multa no art. 55, inciso VII, alínea “c” da lei nº 6.763/75, mas calcula o seu valor com referência a 50% da base cálculo reduzida indevidamente, quando o certo seria 20%.

Aduz que no Auto de Infração não existe a fundamentação legal que justifique a aplicação da multa isolada

Entende que as multas aplicadas têm uma mesma referência.

Recusa a aplicação de juros sobre as multas e diz que estas não podem retroagir, sendo devidas apenas após a lavratura do AI.

Não procedem as alegações da Impugnante.

No Auto de Infração foram cominadas duas penalidades distintas: Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, ainda, a Multa

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, c/c § 2º, inciso I, todos da mesma lei. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

-----  
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. (...)

A leitura dos dispositivos acima revela que a Multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 foi aplicada em decorrência da subtração indevida do ICMS nas operações autuadas.

Conforme ficou demonstrado nos autos, a Autuada utilizou-se indevidamente do benefício da redução da base de cálculo por não descontar do preço dos produtos por ela vendidos, o valor do ICMS dispensado.

Nessa medida, deveria a Impugnante ter apurado e recolhido o imposto considerando a base de cálculo integral da operação. Tendo recolhido o ICMS a menor, corretamente agiu o Fisco em cobrar o imposto e aplicar a mencionada Multa de Revalidação de 50% do valor relativo ao adimplemento parcial da obrigação principal.

Por sua vez, no caso da Multa Isolada, o seu cálculo tomou por parâmetro a diferença entre a base de cálculo reduzida aplicada pela Autuada e a base de cálculo integral, que deveria ter sido utilizada por ela. Sobre esse valor, o art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6763/75 prevê a cobrança de 20%, à título de multa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste ponto específico, faz-se necessário uma ressalva: verificando o Anexo 2 e o Anexo 3 do Auto de Infração, nota-se não haver uma correspondência precisa entre o valor da multa isolada cominada e o percentual exigido pela legislação relativo à penalidade.

Conforme consta na planilha 1, do Anexo 2 do Auto de Infração, a diferença entre as bases de cálculo apuradas pelo Fisco resultou em R\$ 2.846.221,86 (dois milhões, oitocentos e quarenta e seis mil, duzentos e vinte e um reais e oitenta e seis centavos).

Aplicando-se a esse valor os 20% previstos pela Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei n.º 6.763/75, chega-se à importância de R\$ 569.244,37 (quinhentos e sessenta e nove mil, duzentos e quarenta e quatro reais e trinta e sete centavos).

Todavia, conforme se constata no Auto de Infração, às págs. 02 dos autos, o valor da multa isolada lançada foi de R\$ 664.199,56, (seiscentos e sessenta e quatro mil, cento e noventa e nove reais e cinquenta e seis centavos) ou seja, um montante superior ao previsto na legislação.

Desta feita, pelas razões expostas, julga-se necessária a adequação do valor da multa isolada aplicada ao percentual de 20% sobre a diferença da base de cálculo apurada pela Fiscalização no presente lançamento.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 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, inciso VII, alínea “c” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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)

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, inciso VII, alínea “c”, da mencionada lei.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS sobre a redução indevida da base de cálculo do imposto, da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, e parcialmente correta a cominação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, c/c § 2º, inciso I, todos da mesma lei, devendo esta ser ajustada ao percentual de 20% sobre o valor da diferença encontrada entre a base de cálculo indevidamente reduzida, e a base de cálculo integral da operação.

No que tange aos juros de mora, a legislação prevê expressamente a sua incidência sobre a multa de ofício (multa de revalidação), pelo índice de correção adotado para os débitos fiscais federais (Taxa Selic), com termo inicial no primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito, nos termos dos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 2º, caput, da Resolução nº 2.880/97:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais. (...)

Resolução nº 2.880/97

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES 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: (...)

No caso específico da multa de revalidação, como se depreende do art. 226, supra, seu fato gerador é o não recolhimento do imposto. Como consequência, seu vencimento ocorrerá na mesma data do tributo (não obstante sua exigência ser formalizada apenas na lavratura do AI), razão pela qual os juros de mora incidirão já no mês subsequente ao do vencimento do imposto.

Registre-se que o art. 113 do CTN afirma que *“a obrigação principal que 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”*. (Destacou-se)

Na mesma linha, o art. 139 do mesmo diploma legal acrescenta que *“o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”*.

Da análise conjunta desses dois dispositivos legais é possível depreender que o CTN estabelece um regime jurídico único, que abrange tanto a cobrança do tributo quanto das penalidades pecuniárias, sujeitando-os a regras de atualização semelhantes.

Assim, o conceito de “crédito tributário” utilizado pela legislação é mais amplo do que o de tributo, pois engloba também as penalidades pecuniárias, que podem já nascer com a natureza de obrigação principal (multa de mora/revalidação por descumprimento de obrigação principal), quanto podem se converter em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (multa isolada por descumprimento de obrigação acessória).

Por essa razão, as regras de incidência da correção monetária e dos juros de mora alcançam todo o crédito tributário, ou seja, tanto o tributo quanto as penalidades pecuniárias.

Corretas, portanto, as penalidades exigidas e a aplicação dos juros de mora sobre a multa de revalidação, na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (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

## 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 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, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE 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 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para ajustar a multa isolada a 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada em relação à base de cálculo consignada a menor nos documentos fiscais. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Danielle Iranir Cristino da Silva.

**Sala das Sessões, 17 de setembro de 2024.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente**

P