

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

Acórdão: 21.524/14/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000206131-46  
Impugnação: 40.010135379-71  
Impugnante: Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras  
IE: 067055618.00-37  
Proc. S. Passivo: Gustavo de Magalhães Pinto Lopes Cançado/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

**EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA – SAÍDA DE MERCADORIA EM OPERAÇÃO INTERNA – QUEROSENE DE AVIAÇÃO - QAV.** Constatado que a Autuada recolheu ICMS a menor em razão da formação incorreta da base de cálculo do imposto relativa à saída de mercadoria em operação interna (Querosene de Aviação - QAV). Inobservância da alíquota vigente para a mercadoria quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo. Infração caracterizada nos termos do art. 13, § 1º, inciso I da LC nº 87/96, art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75 e do art. 49 da Parte Geral do RICMS/02. Correta a exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 c/c o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

Decorre o lançamento da constatação de que a Autuada, no período de 01/01/08 a 31/10/08, recolheu ICMS a menor em razão da formação incorreta da base de cálculo do imposto relativa à saída de Querosene de Aviação – QAV em operação interna pela inobservância da alíquota vigente, aplicável para a mercadoria, quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

Exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 137/148, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 169/174.

Argui a Autuada que o crédito tributário em análise encontra-se fulminado pela decadência nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN.

Explica que após a entrada em vigor do Decreto nº 35.454/04, editado pelo Estado do Rio de Janeiro, foi reduzida naquele estado à alíquota de ICMS do Querosene de Aviação – QAV para 4%, sendo 3% de ICMS, mais 1% para FECF – Fundo de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estadual de Combate à Pobreza, quando destinado ao Aeroporto Antônio Carlos Jobim – Galeão.

Relata que com vistas a garantir a competitividade e desenvolvimento das operações de QAV no Aeroporto Tancredo Neves, no Município de Confins, o Estado de Minas Gerais concedeu Regime Especial de Tributação (RET) a algumas empresas aéreas, abrangendo a Autuada e as Distribuidoras Shell e BR, o qual autorizou o diferimento de 88% (oitenta e oito por cento) do ICMS de forma que a carga tributária efetiva resultasse em 3% (três por cento), quando as citadas distribuidoras declarassem que o produto seria destinado para o Aeroporto de Confins.

Entende que a concessão desses regimes especiais visou desonerar efetivamente esses fornecimentos, de modo a incrementar o abastecimento de aeronaves no Aeroporto Tancredo Neves como medida repressiva à redução de alíquota de ICMS adotada pelo Estado do Rio de Janeiro.

Assevera que a Fiscalização parte da premissa equivocada para efetuar o lançamento em análise, haja vista que, diversamente do que fora exposto nos autos, o governo de Minas Gerais não concedeu verdadeiramente diferimento a essa operação. Houve de fato, o interesse do estado em reduzir efetivamente a carga tributária da mercadoria autuada, de modo a fazer frente à iniciativa do Estado do Rio de Janeiro de reduzir a alíquota do ICMS para 3% (três por cento).

Entende, dessa forma, que falta fundamento jurídico de validade para que o estado possa exigir ICMS complementar e, por decorrência, as penalidades cominadas.

Passa a defender que aplicou regularmente as regras postas no Regime Especial de Tributação nº 026/07, o qual estabelece a carga tributária de 3% (três por cento) para as operações autuadas.

Explica que para se chegar à carga tributária de 3% (três por cento) deve-se aplicar o fator de redução de base de cálculo, que se extrai da divisão da alíquota de 3% (três por cento), prevista no regime especial, pela alíquota original prevista no RICMS/02, qual seja, 25% (vinte e cinco por cento).

Argui que apesar de não terem sido apresentados elementos suficientes, de forma a esclarecer os motivos pelos quais a metodologia de cálculo por ela adotada teria sido equivocada, a sistemática adotada pela Fiscalização não atendeu à carga tributária de 3% (três por cento).

Explica que no entendimento da Fiscalização, somente após apuração da base de cálculo (alíquota vigente e cálculo por dentro) é que se aplicaria o percentual determinado no mencionado regime especial.

Relata que de acordo com a metodologia adotada pela Fiscalização o valor do imposto devido é superior à parcela relativa à carga tributária de 3% (três por cento), equivalendo a 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos).

Sustenta que a interpretação adotada pela Fiscalização viola o princípio da legalidade, uma vez que não seria possível alterar a alíquota estabelecida no regime especial de tributação, sem lei específica, tal como prevê o art. 97, inciso IV do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considera que não há que se falar em violação ao art. 57, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que não houve descumprimento da obrigação tributária, apenas foi aplicada a metodologia de apuração de tributo que se coaduna com o referido regime.

Questiona a cumulação das multas de revalidação e isolada e alega que as multas aplicadas mostram-se confiscatórias.

Ao seu ver, a base de cálculo da multa isolada exigida deveria ser o imposto recolhido a menor.

Contrariando as razões da Defesa, a Fiscalização sustenta, em síntese, que:

- a decadência do direito de a Fiscalização lançar o crédito tributário em comento não ocorreu, nos termos do disposto no art. 173, inciso I do CTN, tendo em vista que o recebimento da autuação ocorreu em 02/12/13;

- no Regime Especial de Tributação (RET) nº 026/07 consta explicitamente a autorização para um diferimento de 88% (oitenta e oito por cento) do ICMS incidente em determinadas operações internas com QAV, de forma que a carga tributária resulte em 3% (três por cento);

- a interpretação dada pela Autuada ao art. 1º do Regime Especial ignora a parte que autoriza o diferimento, pois entende tratar-se do que chama “falso diferimento”, observando somente a parte que trata do resultado da carga tributária no percentual de 3% (três por cento). Tal erro de interpretação a levou à utilização errônea de redução de alíquota de tributação;

- a Autuada equivoca-se quando entende que o RET nº 026/07 autoriza a redução da alíquota prevista para o Querosene de Aviação (QAV) a 3% (três por cento);

- a alíquota do querosene de aviação definida por lei é de 25% (vinte e cinco por cento), no período autuado, conforme determina o art. 42, inciso I, subalínea “a.10” da Parte Geral do RICMS/02 e somente lei específica pode alterá-la;

- nem mesmo o regime especial tem competência para reduzir a referida alíquota. Cita excertos do Acórdão nº 21.374/13/1ª, que entende respaldar o seu entendimento;

- o RET nº 026/07, em seu art. 1º, autoriza um diferimento parcial e, como em tal hipótese o cálculo do valor do imposto não é alterado, não há porque interpretar que a alíquota deva ser reduzida.

Explica que o RET não reduz a alíquota de tributação a 3% (três por cento), apenas determina que da carga tributária de 25% (vinte e cinco por cento), o percentual de 3% (três por cento) será assumido pelo primeiro contribuinte da cadeia de circulação da mercadoria e os 22% (vinte dois por cento) restantes serão assumidos pelo último contribuinte.

Pontua que na apuração do imposto devido não houve alteração da alíquota de tributação do QAV, como sustenta a Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra que o foco do lançamento foi a apuração da base de cálculo do imposto, o que precede a aplicação do regime especial concedido à Autuada.

Relata que a sistemática adotada pela Autuada para formação da base de cálculo do imposto está incorreta, pois foi nela incluído o percentual de 3% (três por cento) como se a alíquota da mercadoria fosse tal percentual.

Relativamente à penalidade isolada, argui que foi aplicada a multa no percentual de 20% (vinte por cento) sobre a diferença da base de cálculo apurada, conforme determina a lei.

No tocante ao questionamento da Autuada acerca da cumulação das multas de revalidação e isolada, assevera que tais multas estão previstas na Lei nº 6.763/75.

Requer seja julgado procedente o lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 179/191, opina pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Decorre o lançamento da constatação de que a Autuada, no período de 01/01/08 a 31/10/08, recolheu ICMS a menor em razão da formação incorreta da base de cálculo do imposto relativa à saída de mercadoria em operação interna (Querosene de Aviação - QAV).

Exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75.

De modo preambular, requer a Defesa a aplicação do disposto no art. 150, § 4º do CTN, de modo a ver configurada a decadência, obstando o lançamento realizado pela Fiscalização.

Entretanto, não há de se falar em decadência do direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, em razão da aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, como sustentado pela Impugnante.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo legal, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem do prazo fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Destaque-se que este Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo disposto no art. 173, retrocitado, que determina que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3.907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 19.626/10/3ª.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do STJ, Humberto Martins, deixou consignado o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NÓS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2008 somente expirou em 31/12/13, conforme disposto no inciso I do retromencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 02/12/13 (fls. 04).

Consta no relatório do Auto de Infração que as saídas de QAV, objeto do lançamento em análise, estavam sujeitas ao diferimento parcial do imposto no percentual de 88% (oitenta e oito por cento) do imposto devido, nos termos do Regime Especial de Tributação – RET nº 026/07 (cópia anexada às fls. 96/99).

Sustenta a Fiscalização que os regimes especiais não autorizam uma alteração no valor do imposto devido, tendo em vista que o diferimento não é renúncia fiscal, ocorrendo tão somente a mudança do responsável pelo recolhimento e a postergação do prazo para pagamento do imposto.

Defende a Fiscalização que antes de aplicar o benefício concedido pelo regime especial (diferimento parcial) é necessário calcular o valor do imposto devido seguindo as determinações previstas na legislação, especialmente a inclusão do imposto na sua base de cálculo, observada a alíquota vigente para a mercadoria.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lado outro, a Autuada sustenta que a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração sob a premissa de que houve recolhimento a menor de ICMS, no entanto, apenas houve regular aplicação do Regime Especial de Tributação nº 026/07, o qual estabelece a carga tributária de 3% (três por cento) nas saídas de querosene de aviação em operação interna.

Defende a Autuada que o governo estadual não concedeu verdadeiramente diferimento às operações autuadas, pois o interesse do estado foi reduzir efetivamente a carga tributária da mercadoria autuada, de modo a fazer frente à iniciativa do Estado do Rio de Janeiro de reduzir a alíquota do ICMS para 3% (três por cento).

Com razão a Fiscalização, pois, de fato, a apuração da base de cálculo do imposto, nos termos da legislação que rege a matéria, precede a aplicação das normas previstas no regime especial retromencionado.

Determina o Regime Especial de Tributação nº 026/07 o seguinte:

Art. 1º Fica diferido 88% (oitenta e oito por cento) do ICMS incidente nas operações internas com querosene de aviação (QAV) destinada ao abastecimento das aeronaves da TAM Linhas Aéreas S/A, identificada em epígrafe, doravante denominada TAM, promovidas pelos distribuidores estabelecidos no Aeroporto Internacional Tancredo Neves (Aeroporto de Confins), no Município de Confins, de forma que a carga tributária resulte em 3% (três por cento).

(...)

Art. 2º A nota fiscal relacionada com a operação com o imposto diferido, além dos demais requisitos exigidos na legislação, conterá:

I - no campo próprio, destaque do ICMS referente a 12% (doze por cento) do imposto devido;

- no campo "Informações Complementares", a expressão: "Diferimento parcial do ICMS - RET nº 26/2007".

O que se depreende do Regime Especial de Tributação nº 026/07 é que as saídas de querosene de aviação nas operações internas nele especificadas estavam sujeitas, no período autuado, ao diferimento do imposto no montante de 88,88% (oitenta e oito inteiros e oitenta e oito centésimos), de forma que a carga tributária efetiva resultasse em 3% (três por cento) sobre a base de cálculo prevista para operação, não constando em tal regime qualquer redução de alíquota para a mercadoria autuada.

Note-se que consta em tal regime especial de tributação que o documento fiscal deverá conter todos os requisitos exigidos na legislação, bem como o destaque do ICMS com a alíquota do querosene de aviação vigente para a mercadoria.

Nesse diapasão, conveniente esclarecer que o diferimento não é benefício fiscal que importe em renúncia fiscal, como a isenção, mas sim uma técnica de tributação. Mediante a sua concessão, o estado tem a expectativa de que as operações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

posteriores com as mercadorias a que se refere ou outras delas resultantes sejam realizadas com a incidência do imposto.

Vale dizer que à luz do disposto na alínea “i”, inciso XII, § 2º, art. 155 da Constituição Federal de 1988 e no art. 13, § 1º, inciso I da LC nº 87/96, também reproduzidos na legislação estadual, a seguir mencionada, o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo. Examine-se:

### CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

### LC nº 87/96

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

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

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

(...)

### Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

### Parte Geral do RICMS/02

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

De se notar que, diferentemente do entendimento da Autuada, a concessão de regime especial, como no caso em comento, não influencia na formação da base de cálculo do imposto. Corroboram tal entendimento várias respostas de Consultas de Contribuintes respondidas pela SUTRI/SEF/MG, em situações análogas a dos presentes autos, dentre as quais se destacam as seguintes:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 242/2013**

(...)

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - Na saída de mercadoria, a qualquer título, a base de cálculo do ICMS indicada na respectiva Nota Fiscal será o valor da operação ou, na sua falta, os valores previstos nas alíneas do inciso IV do art. 43 do RICMS/02, devendo ainda ser observadas as normas previstas em regime especial concedido ao contribuinte.

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 - O art. 1º do RET concede à Consulente diferimento do ICMS nas aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e embalagens nas hipóteses relacionadas no dispositivo, observadas as exceções contidas no art. 3º e o disposto no art. 6º do mesmo Regime.

O art. 7º, observado o disposto no art. 10, do RET autoriza o crédito presumido nas condições que menciona, observando que será considerado como ponto de partida para o cálculo do imposto o valor total da operação, ainda que a legislação preveja redução de base de cálculo, e ressalta que a base de cálculo do imposto nas operações alcançadas pelo RET não pode ser inferior ao montante resultante da soma do valor dos “insumos de aço aplicados na produção” da mercadoria, inclusive matéria-prima, acrescido do valor resultante da aplicação de, no mínimo, 20% (vinte por cento).

**Para tanto, a Consulente deverá observar, ainda, na apuração da base de cálculo do ICMS as regras contidas nos arts. 43 a 54 do RICMS/02.**

**Assim, na saída de mercadoria, a qualquer título, a base de cálculo do ICMS será o valor da operação ou, na sua falta, os valores previstos nas alíneas do inciso IV do art. 43 do RICMS/02, ressaltando-se,**



**ainda, que o montante do imposto integra sua base de cálculo.**

Observadas as regras acima referidas, a Consulente deverá ainda considerar o disposto no art. 10 de seu RET. Desse modo, a base de cálculo do ICMS será o valor previsto nos incisos e alíneas do art. 43 do RICMS/02, conforme o caso, não podendo ser inferior ao valor definido no Regime Especial.

A partir dessa composição é que serão aplicadas as demais regras de apuração impostas no RET, inclusive, no tocante ao crédito presumido de que trata o art. 7º.

Diante disso, constata-se que o procedimento da Consulente está correto, pois considerou como base de cálculo o valor maior, que correspondia ao valor de venda das mercadorias e não ao do valor resultante do disposto no art. 10 do RET.

Observe-se que na Nota Fiscal referente à saída da mercadoria deve-se indicar o valor da operação e a alíquota normal prevista para a operação (18%).

No exemplo 2, que menciona redução de base de cálculo na operação, embora tenha sido utilizado o valor maior (valor de venda sem redução) para cálculo do crédito presumido e valor do imposto efetivo a pagar, na Nota Fiscal de saída da mercadoria deverá ser indicada a base de cálculo reduzida (R\$ 1.433,40) e a alíquota de 18% (dezoito por cento) aplicada sobre este valor, resultando em destaque do ICMS no valor de R\$ 258,01, conforme exemplificado no referido exemplo 2.

Finalmente, cumpre observar que o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS apenas na hipótese de venda para outro contribuinte do ICMS, relativa a produto destinado a industrialização ou comercialização. Grifos acrescidos.

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 277/2012**

ICMS – REGIME ESPECIAL – DIFERIMENTO – O diferimento do ICMS, previsto em regime especial, aplicável na aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem alcança também o valor cobrado por industrialização realizada sob encomenda da beneficiária do regime, desde que observadas às condições nele previstas.

(...)

RESPOSTA:

1 – O art. 1º do RET concede à Consulente diferimento do ICMS nas aquisições de matéria-prima, produtos

intermediários e embalagens nas hipóteses relacionadas no dispositivo. O art. 3º, por sua vez, estabelece crédito presumido de forma que a carga tributária efetiva seja de 3% (três por cento) nas saídas das mercadorias listas nesse artigo.

Conforme determinado no § 3º do art. 3º citado, a base de cálculo do ICMS nas operações alcançadas pelo RET não pode ser inferior ao montante resultante da soma do valor dos “insumos de aço aplicados na produção” da mercadoria, inclusive matéria-prima, acrescido do valor resultante da aplicação de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) sobre o valor destes insumos e matéria-prima.

**A base de cálculo do ICMS está definida no art. 43 do RICMS/02, devendo ser observadas, ainda, para sua determinação, as regras contidas nos arts. 44 a 54 do mesmo Regulamento.**

Assim, na saída de mercadoria, a qualquer título, a base de cálculo do ICMS será o valor da operação ou, na sua falta, os valores previstos nas alíneas do inciso IV do art. 43 do RICMS/02.

Observadas as regras acima referidas, a Consulente deverá ainda considerar o disposto no § 3º do art. 3º de seu RET. Desse modo, a base de cálculo do ICMS será o valor previsto nos incisos e alíneas do art. 43 do RICMS/02, conforme o caso, não podendo ser inferior ao valor definido no Regime Especial.

A expressão “insumos de aço aplicados na produção” alcança todo e qualquer material de aço aplicado pela Consulente na elaboração da mercadoria. Desta forma, caso efetivamente o único “insumo de aço” aplicado pela Consulente seja chapa de aço, para definir o limite previsto no § 3º do art. 3º do RET deve ser considerado o montante correspondente à soma do valor das chapas de aço adquiridas com o resultado da aplicação do percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor destas aquisições.

(...) Grifos acrescentados.

Como bem sustentado pela Fiscalização, a alíquota prevista para o querosene de aviação encontra-se definida no art. 42, inciso I, subalínea “a.10” da Parte Geral do RICMS/02, que no período autuado era de 25% (vinte e cinco por cento), não tendo sido alterada por meio de regime especial concedido à Autuada.

Saliente-se que não se pode confundir a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) prevista para a operação no período autuado com o percentual de 3% (três por cento), cuja função restringe-se apenas ao cálculo do imposto a ser recolhido pela Autuada, após a formação da base de cálculo do imposto nos termos da legislação tributária retromencionada.

Reproduz-se excertos da manifestação fiscal que bem esclarece a apuração efetuada pela Fiscalização nos presentes autos:

Passamos à análise do RET nº 026/2007, onde está explícita a autorização para um diferimento de 88 % do ICMS incidente em determinadas operações internas com QAV, de forma que a carga tributária resulte em 3%.

“Art. 1º Fica diferido 88% (oitenta e oito por cento) do ICMS incidente nas operações internas com querosene de aviação (QAV) destinada ao abastecimento das aeronaves da TAM Linhas Aéreas S/A, identificada em epígrafe, doravante denominada TAM, promovidas pelos distribuidores estabelecidos no Aeroporto Internacional Tancredo Neves (Aeroporto de Confins), no Município de Confins, de forma que a carga tributária resulte em 3% (três por cento).” (Fonte: RET nº 026/2007)

A impugnante interpreta o art. 1º do Regime Especial aderido ignorando a parte que autoriza o diferimento, pois entende tratar-se de um ‘falso diferimento’ e enxerga somente a parte que diz ‘que a carga tributária resulte em 3%’. Esse erro de interpretação a levou a utilização errônea de redução de alíquota de tributação.

Manifestamo-nos, afirmando que a regulamentação válida é a que está determinada no Regime Especial aderido pelo contribuinte, em toda a sua essência. O ‘ambiente legislativo e de mercado’ e até mesmo o interesse do Estado são irrelevantes neste momento. Não há sentido em se qualificar determinações normatizadas como ‘verdadeira’ ou ‘falsa’.

O RET nº 026/2007 autoriza um diferimento e nas operações em que ocorre o diferimento, o cálculo do valor do tributo não é alterado. A própria impugnante reconhece, à fl. 140, que no diferimento ‘não há alteração na carga tributária’.

De forma simplista e destacando o que é relevante para o cálculo do ICMS, repassamos a interpretação da Fiscalização para o art. 1º:

Nas vendas de QAV destinada ao abastecimento das aeronaves da TAM Linhas Aéreas S/A, identificada em epígrafe, doravante denominada TAM, promovidas pelos distribuidores estabelecidos no Aeroporto Internacional Tancredo Neves (Aeroporto de Confins), no Município de Confins o imposto devido (carga tributária de 25 %) será dividido em duas partes. A parte relativa a 88% desse imposto ( $88\% \times 25\% = 22\%$ ), que equivale a 22% (carga tributária de 22%), será paga posteriormente. A parte restante ( $12\% \times$

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

25% = 3%), que equivale a 3% (carga tributária de 3%), será paga pelo alienante.

Resumindo, o RET não reduz a alíquota de tributação a 3%. Ele determina que, da carga tributária de 25%, 3% será assumida pelo primeiro contribuinte da cadeia de circulação da mercadoria e os 22% restantes será assumida pelo último.

No Demonstrativo de cálculo do ICMS apresentado às fls. 85 a 91 o Fisco refez a apuração da Base de Cálculo considerando a alíquota de 25%. A partir desta, fez a redução a 12% (como manda o RET) e encontrou os valores do ICMS recolhido a menor e da Diferença de Base de cálculo que foram utilizados no Demonstrativo de Crédito Tributário apresentado às fls. 93 a 94.

Importante destacar que, ao contrário do entendimento externado pela Autuada, a carga tributária efetiva de 3% (três por cento) determinada pelo regime especial de tributação foi observada pela Fiscalização na apuração do imposto devido, tendo sido aplicado tal percentual após a formação da base de cálculo nos termos da legislação tributária acima mencionada.

Quanto aos questionamentos da Defesa acerca das multas aplicadas, vale destacar que as penalidades exigidas nos presentes autos são duas. Uma pelo não cumprimento da obrigação principal de recolher tributo (multa de revalidação) correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto inadimplido (art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75). A outra (multa isolada) tem por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória, exigida no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da diferença de base de cálculo apurada, com fulcro no art. 55, inciso VII da citada lei, adequada ao disposto na alínea “c” do referido dispositivo, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Ressalte-se que as multas de revalidação e isolada exigidas são disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração. E que por determinação legal (art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110, inciso I do RPTA) é defeso a este Órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo, *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 efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

### RPTA

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Acresça-se que a base de cálculo da multa isolada exigida foi corretamente adotada pela Fiscalização (diferença entre a base de cálculo do imposto informada pela Autuada no documento fiscal emitido e a apurada pela Fiscalização), nos exatos termos do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, conforme redação vigente a época dos fatos geradores autuados, tendo sido tal penalidade adequada ao disposto na alínea “c” do referido artigo. Examine-se:

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:

(...)

### ***Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011***

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

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;

Assim, plenamente caracterizado o ilícito tributário, mostram-se corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro João Henrique Galvão (Relator), que o julgava improcedente. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Participaram do julgamento, além da signatária e do conselheiro vencido, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves, Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 27 de março de 2014.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora designada**

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	21.524/14/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000206131-46	
Impugnação:	40.010135379-71	
Impugnante:	Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás	
	IE: 067055618.00-37	
Proc. S. Passivo:	Gustavo de Magalhães Pinto Lopes Cançado/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

---

Voto proferido pelo Conselheiro João Henrique Galvão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre unicamente da forma de aplicação do instituto da decadência.

O lançamento ocorreu em virtude da constatação de que a Autuada, no período de 01/01/08 a 31/10/08, recolheu ICMS a menor em razão da formação incorreta da base de cálculo do imposto relativa à saída de mercadoria em operação interna (Querosene de Aviação - QAV).

Consta no relatório do Auto de Infração que as saídas de QAV, objeto do lançamento em análise, estavam sujeitas ao diferimento parcial do imposto no percentual de 88% (oitenta e oito por cento) do imposto devido, de forma que a carga tributária efetiva resultasse em 3% (três por cento), nos termos do Regime Especial de Tributação – RET nº 026/07 (cópia anexada às fls. 55/58).

Ao calcular a base de cálculo das operações, a Autuada utilizou como alíquota o percentual de 3% (três por cento), enquanto a alíquota correta seria de 25% (vinte e cinco por cento).

Nesse diapasão, ressalte-se que incube ao contribuinte de imposto sujeito ao lançamento por homologação realizar, por conta própria, a verificação do fato gerador, formalização e escrituração de acordo com as exigências legais, cálculo do montante devido e respectivo pagamento desse montante.

Não obstante a legislação complementar se refira a pagamento antecipado, é certo que esse pagamento é precedido de diversos deveres instrumentais por parte do contribuinte. Esses deveres, que incluem, como já dito, o cálculo do imposto devido, são fundamentais para se apurar o *quantum* devido.

Como consequência lógica, não é possível ao Fisco homologar o pagamento sem antes verificar a regularidade de toda atividade que foi desenvolvida pelo contribuinte e precedeu àquele.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, sempre que o Fisco homologa o pagamento, também está homologando a atividade exercida pelo contribuinte com intuito de verificar a ocorrência do fato gerador e apurar o *quantum* devido.

Com efeito, tem-se que o que se homologa será sempre a atividade exercida pelo contribuinte, cujo último ato é o pagamento.

Assim, nos casos em que o contribuinte realiza a apuração e o pagamento do imposto em montante menor do que o devido aplica-se a regra esculpida no art. 150, § 4º do CTN.

No caso em apreço, o pagamento menor que o devido se deu em virtude de erro na aplicação das regras do diferimento pelo contribuinte, motivo pelo qual incide, à espécie, o art. 150, § 4º do CTN.

Saliente-se que entre a data da intimação do auto de infração (02/12/13) e a ocorrência dos fatos geradores (01/01/08 a 31/10/08) transcorreu mais de cinco anos, motivo pelo qual o crédito tributário foi extinto pela decadência.

Diante do exposto, dirijo dos votos condutores para julgar improcedente o auto de infração em testilha.

**Sala das Sessões, 27 de março de 2014.**

**João Henrique Galvão**  
**Conselheiro**