

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	21.544/14/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000209390-33	
Impugnação:	40.010135482-98	
Impugnante:	Raizen Combustíveis S/A	
	IE: 376012844.12-82	
Proc. S. Passivo:	Ronaldo Redenschi/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

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 (querosene de aviação – QAV) em operação interna. 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 precedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

O presente lançamento é decorrente da constatação de recolhimento de 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, no exercício de 2008.

Houve a inobservância da alíquota vigente 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. 67/113.

A Autuada argumenta, em síntese, que os Regimes Especiais foram concedidos pelo Estado de Minas Gerais nos anos de 2005 e seguintes, como forma de protecionismo econômico ante a instituição de benefício fiscal unilateral por outras unidades da Federação, em especial o Estado do Rio de Janeiro, que reduziu a alíquota do ICMS das operações internas com querosene de aviação (QAV) para o patamar de 3% (três por cento), o que poderia acarretar prejuízos concorrenciais ao Aeroporto de Confins, que seria preterido pelas companhias aéreas ante a possibilidade de abastecimento de seus aviões em bases menos onerosas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esclarece que o benefício fiscal consistia na redução da carga tributária do querosene de aviação (QAV) de 25% (vinte e cinco por cento) para 3% (três por cento), o que seria efetivado mediante o diferimento de 88% (oitenta e oito por cento) do ICMS incidente sobre a operação, conforme se extrai dos termos comuns constantes nos Regimes Especiais de Tributação – RET concedidos às companhias TAM e WEBJET, e que foram aderidos pela Impugnante, essa na condição de distribuidora. Transcreve os arts. 1º e 2º dos RETs nº 059/07 e 026/07.

Requer a nulidade do lançamento, uma vez que no curso do procedimento de quantificação dos valores devidos à Fiscalização realizou compensação de ofício dos supostos débitos apurado com créditos regularmente acumulados na sua escrita fiscal.

Alega que a compensação de ofício jamais poderia ter sido realizada antes do final do processo administrativo, porque caso seja acolhida a sua pretensão de improcedência do lançamento, os valores que ela possuía, para fins de compensação, correrão o risco de não poderem ser utilizados em processo de compensação, ante o decurso do prazo de cinco anos de que trata o art. 168 do CTN; conclui que esse ponto não foi considerado pela Fiscalização, sendo certo que, no seu entendimento, isso enseja a nulidade da autuação.

Defende que, mesmo que superada a questão preliminar, melhor sorte não assiste ao mérito do lançamento, pois o crédito tributário lançado encontra-se quase que integralmente fulminado pela decadência, à exceção dos fatos geradores ocorridos nos últimos quinze dias do mês de dezembro de 2008, ante a aplicação ao caso da regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, que estipula como *dies a quo* para a contagem do prazo de 05 (cinco) anos, a data da ocorrência do fato gerador.

Lembra, que caso se reconheça a decadência, ela deverá abarcar o ICMS que deixou de ser lançado pela Fiscalização por ter sido abatido do saldo credor constante da conta gráfica, devendo ser glosada a compensação de ofício efetuada de forma indevida, com a consequente restituição dos valores a que faz jus.

Sustenta, também, que não pode prosperar o lançamento na medida em que atendeu integralmente os ditames estabelecidos nos Regimes Especiais de Tributação, sendo certo que a carga tributária praticada resultou exatamente naquela pretendida pelo Fisco mineiro, quando da concessão dos referidos regimes especiais.

Conclui que qualquer metodologia de cálculo que resulte em uma alíquota real diferente da de 3% (três por cento) já restará ferindo o comando legal pactuado entre a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, as próprias companhias aéreas beneficiárias dos Regimes Especiais e as distribuidoras de combustíveis.

Aduz que o lançamento exorbitou o patamar de 3% (três por cento) estipulado no art. 1º dos Regimes Especiais de Tributação nº 059/07 e 026/07, na medida em que, pelos cálculos praticados, a carga tributária alcançaria o patamar de 3,88% (três inteiros e oitenta e oito décimos por cento), o que não se pode admitir.

Pede o afastamento da multa isolada, eis que essa corresponde ao montante de 600% (seiscentos por cento) do valor relativo ao ICMS que, teoricamente, deixou de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ser recolhido, o que, no seu entender, configura-se clara violação ao dispositivo constitucional que veda a aplicação de penalidade com efeitos confiscatórios.

Requer a insubsistência da autuação, haja vista que a Autoridade Fiscal se valeu de um valor fictício para apurar a base de cálculo adotada pela Autuada, o que não corresponde ao valor de cada operação praticada.

Refutando as alegações da Defesa, a Fiscalização sustenta que a partir de 2005 as companhias aéreas TAM Linhas Aéreas S/A, TRIP Linhas Aéreas S/A, Webjet Linhas Aéreas S/A, Oceanair Linhas Aéreas Ltda e VRG Linhas Aéreas S/A, na condição de concessionárias de serviço público de prestação de serviços aéreos, requereram e obtiveram junto ao Governo do Estado de Minas Gerais Regime Especial de Tributação.

Esclarece que mediante o Regime Especial de Tributação foi autorizado às companhias aéreas mencionadas a *“redução da carga tributária de 25% (vinte e cinco por cento) para 3% (três por cento) incidente sobre o Querosene de Aviação (QAV) no abastecimento de suas aeronaves no Aeroporto Internacional Tancredo neves (Aeroporto de Confins)”*.

A seu ver, tal benefício justifica-se como forma de *“manter a competitividade das companhias aéreas à vista dos incentivos fiscais implementados pelo vizinho Estado do Rio de Janeiro”*, autorizado pelo Decreto nº 36.454, de 29 de outubro de 2004, e, entre outras razões, considerando a necessidade de o Estado de Minas Gerais desenvolver o setor de infraestrutura e transporte no Aeroporto Internacional Tancredo Neves, no Município de Confins.

Quanto ao objeto e as obrigações acessórias contempladas no acordo, diz que o art. 1º do Regime Especial determina que *“Fica diferido 88% (oitenta e oito por cento) do imposto incidente nas operações internas com querosene de aviação (QVA) destinada ao abastecimento das aeronaves da empresa Requerente”*. Já os arts. 2º e 3º estabelecem regras relativas à emissão das notas fiscais relacionadas com o diferimento e a forma de apuração e recolhimento do imposto diferido.

Acrescenta que no parágrafo único do art. 2º definiu-se que *“É facultado ao contribuinte calcular o imposto devido mediante a aplicação do multiplicador de 0,03 (três centésimos) sobre o preço fixado para a venda do produto.”* Significa dizer que, em termos de coeficiente, assim entendido a alíquota (reduzida) praticada na operação, o benefício outorgado pelo Estado equipara-se ao concedido pela unidade Federada concorrente, no caso, o Estado do Rio de Janeiro.

Menciona que o art. 4º do Regime Especial estabelece que, em relação aos estabelecimentos fornecedores e distribuidores de QAV de que trata o art. 1º, o efeito do Regime Especial outorgado às companhias aéreas está condicionado a assinatura de Termo de Adesão.

Conclui que, nesse contexto, a Autuada Raízen Combustíveis S/A (empresa a qual substituiu a Shell Brasil S/A), na qualidade de fornecedora (remetente) de querosene de aviação - QAV às companhias aéreas (destinatária), firmou *“Termo de Adesão ao Regime Especial de Tributação nº 008/2005”* (fls. 56/57), formalizado no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PTA n° 16.000131.883-36 e, nessa condição, se sujeita às regras acordadas no regime especial nas operações objeto da autuação.

Quanto à alegação da Defesa de nulidade por “cerceamento de defesa”, a Fiscalização esclarece que a discussão diz respeito ao mérito do lançamento, uma vez que ela considera incabível, nos seus exatos termos, a “*Compensação de Ofício Antes do Encerramento do Contencioso Administrativo*”. Diz que a Autuada pretende contestar a metodologia adotada (recomposição da conta gráfica) e, como tal, a matéria será tratada no mérito já que com ele se confunde.

No tocante à argumentação de decadência do direito lançar parte das exigências fiscais, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário obedece à regra estatuída no inciso I do art. 173 do CTN e que, dessa forma, o prazo relativo ao exercício de 2008 somente expirou em 31/12/13, não tendo ocorrido a decadência uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 16/12/13 (fls. 08).

Quanto ao mérito propriamente dito, entende que está evidenciado que nas operações objeto da autuação, demonstradas nota a nota, na mídia eletrônica de fls. 12, que a Autuada consignou nas notas fiscais de saída base de cálculo do imposto incorreta (menor), ocorrência que resultou em destaque e recolhimento a menor de ICMS (operações próprias), conforme relatado no Auto de Infração (fls. 06/08) Relatório Fiscal (fls. 58/64) e Planilhas (fls. 13/16 e CD fl.12) que integram o Auto de Infração.

No que concerne aos elementos que compõem a base de cálculo do ICMS, sustenta que se equivoca a Autuada ao afirmar que “*...esta será sempre o valor da operação*”, pois deve ser ponderado que o “valor da operação” é fixado a partir de acordos e interesses comerciais que são ajustados entre particulares, pessoas as quais estão sujeitas às regras de direito privado. Na fixação do valor da operação ou transação as partes têm a liberdade de negociação conforme convenções comerciais. No entanto, certo é que sob a ótica do direito tributário “valor da operação” e “base de cálculo” não se confundem.

Reportando-se aos termos fixados no Regime Especial alega que o objeto do Regime Especial estabelecido no art. 1º é o diferimento “*de 88% (oitenta e oito por cento) do ICMS incidente nas operações internas*”, e há de ser considerado que o instituto do diferimento não pode ser equiparado à dispensa de pagamento do imposto como quer fazer crer a Autuada, pois a natureza do diferimento caracteriza-se na postergação do pagamento, o que evidentemente não implica dispensa ou na redução do imposto.

Assegura que tendo em vista que a Autuada aderiu aos termos do Regime Especial, para efeito de apuração/definição da base de cálculo do ICMS devido nas saídas de combustível de aviação, o correto seria incluir (na própria base de cálculo) o valor correspondente à alíquota interna, qual seja, a de 25% (vinte e cinco por cento).

Conclui que não tendo assim procedido coube à Fiscalização, por dever de ofício, recompor a base de cálculo das operações agregando a esta o coeficiente correspondente à alíquota efetiva e apurar a diferença de imposto destacado e recolhido a menor.

Explica que tendo em vista a existência de saldo credor na conta gráfica, as diferenças apuradas foram levadas à Verificação Fiscal Analítica e Recomposição da Conta Gráfica, o que resultou em ICMS a recolher apenas no mês de janeiro de 2008. Nos demais períodos, as diferenças apuradas foram deduzidas no saldo credor existente, conforme recomposição constante na Planilha III (fls. 32).

No que tange ao questionamento sobre a violação do princípio do não confisco, atribuído às exigências das multas de revalidação e isolada, alega que, conforme o inciso I do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, que não se incluem na competência do órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Conclui que resta caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Autuada apresentado qualquer prova capaz de ilidir o trabalho fiscal, legítimo se torna o lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 194/210, 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.

Da Preliminar

A arguição de nulidade do lançamento apresentada pela Autuada refere-se ao mérito do lançamento, uma vez que é contestada a metodologia (recomposição da conta gráfica) adotada pela Fiscalização para apuração do ICMS exigido nos autos.

Dessa forma, rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Decorre o lançamento da constatação de que a Autuada, no exercício de 2008, recolheu ICMS a menor em razão da formação incorreta da base de cálculo do imposto relativa à saída de mercadoria em operação interna de Querosene de Aviação - QAV.

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

Conforme consta no relatório anexo ao Auto de Infração, tendo em vista constar na conta gráfica da Autuada saldo credor no período de fevereiro de 2008 a dezembro de 2008, conforme VFA relativa ao PTA nº 01.000169277-01 (Acórdão nº 20.151/11/3ª), o imposto apurado em razão da irregularidade em comento foi levado à recomposição da conta gráfica (fls. 32), resultando em exigência de ICMS apenas no mês de janeiro de 2008.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A alegação da Autuada de que é indevida a recomposição da conta gráfica para apuração do ICMS a ser exigido não prospera, uma vez que tal procedimento, além de lhe ser mais benéfico, também encontra-se previsto na legislação mineira (art. 194, inciso V c/c o art. 195, todos da Parte Geral do RICMS/02), a qual se encontra adstrito este Conselho em seus julgamentos, nos termos art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Repita-se tal procedimento permitiu à Autuada abater os débitos de ICMS apurados nestes autos dos créditos de ICMS existentes em sua conta gráfica relativa ao período autuado.

A Autuada, com base no art. 150, § 4º do CTN, sustenta a tese de que teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 15 de dezembro de 2008.

Entretanto, não há de se falar em decadência do direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos até 15 de dezembro de 2008, como sustentado pela Autuada.

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 lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3907/12/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. "NOS 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 20087 somente se 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 16/12/13 (fls. 08).

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. 55/58).

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.

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 QAV 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, conterà:

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), 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, e 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 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, 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: □

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. □

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

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do □ 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:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 242/13

(...)

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 277/12

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 Consultante 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 listadas 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 Consultante 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 acrescidos.

Como bem sustentado pela Fiscalização, a alíquota prevista para o querosene de aviação encontra-se definida no art. 42, inciso I, subalínea “a10” 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, 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:

Manifestamo-nos, reafirmando 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 sentindo em se qualificar determinações normatizadas como ‘falsa’. Se quisermos qualificá-las, todas são ‘verdadeiras’.

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 isso na frase copiada da fl. 87, 3º parágrafo:

“... a inteligência da fiscalização apenas teria amparo, se essa operação representasse um verdadeiro diferimento, hipótese em que de fato 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 ($12\% \times 25\% = 3\%$), 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 34 a 50 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. 52 a 53.

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 dizer 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 Código Tributário Nacional - 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 (diferença entre a base de cálculo do imposto informada pela Autuada no documento fiscal emitido e a apurada pela Fiscalização), nos exatos termos do disposto no 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, conforme o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. 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/11/03 a 31/12/11

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;

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor), que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Victor Morquecho Amaral e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além da signatária e, do Conselheiro vencido, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 29 de abril de 2014.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora**

CC/MG

Acórdão: 21.544/14/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000209390-33

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnação: 40.010135482-98
Impugnante: Raizen Combustíveis S/A
IE: 376012844.12-82
Proc. S. Passivo: Ronaldo Redenschi/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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 dos fundamentos a seguir expostos.

Decorre o lançamento da constatação de que a Autuada, no período de 01/11/08 a 31/12/08, 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.

Não há como prevalecer a autuação, pois a Impugnante recolheu o tributo em questão, se valendo do Regime Especial de Tributação nº 026/07.

A Fiscalização anexa aos autos, às fls. 49/51, cópia do Regime Especial de Tributação, RET nº 026/2007, o qual prevê em seu art. 1º, que seria diferido 88% (oitenta e oito por cento) do ICMS nas operações com querosene de aviação (QVA) e a carga tributária final seria de 3% (três por cento), *in verbis*:

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).

Com isso, analisando as notas fiscais autuadas pela Fiscalização, de fls. 17/30 dos autos, podemos verificar no campo “Dados Adicionais”, que a Impugnante cita o Regime Especial, fazendo o cálculo do imposto da forma que descreve o RET nº 026/07.

Assim sendo, o próprio regime prevê, no parágrafo único do art. 2º, a faculdade da Impugnante aplicar a alíquota de 0,03 sobre os valores para efeito de cálculo do imposto, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Parágrafo único. É facultado ao Contribuinte calcular o imposto devido mediante a aplicação do multiplicador de 0,03 (três centésimos) sobre o preço fixado para a venda do produto.

Podemos verificar que a norma retro citada estabelece que a carga tributária seja de 3%.

Portanto, para chegar ao valor de tributo devido, deve-se ter em mente que, de acordo com o valor do bem/mercadoria a ser comercializada (base de cálculo), deve-se chegar ao percentual de 3% daquele valor.

Veja que a Autuada aplicou regularmente o Regime. Apenas a título de exemplificação, a sistemática adotada por ela foi a seguinte:

Ex: Mercadoria: R\$1.000,00 (Base de Cálculo), 3% = R\$ 30,00 (Carga tributária de 3%).

Isso posto, temos que para chegar à carga tributária de 3%, deve-se aplicar o fator de redução da base de cálculo que extrai da divisão da alíquota de 3% prevista no Regime Especial com aquela original prevista no RICMS/02, qual seja, 25%.

Com efeito, não houve irregularidade no recolhimento de ICMS, na verdade, houve plena observância ao princípio da legalidade, pois a empresa autuada apenas aplicou os ditames do Regime Especial de Tributação, tal como previsto, de forma a chegar à carga tributária de 3%.

No entanto, no entender da Fiscalização, teria ocorrido recolhimento a menor, pois o imposto devido foi calculado de forma equivocada.

Apesar de não terem sido apresentados elementos suficientes de forma a esclarecer os motivos pelos quais a metodologia de cálculo adotada pela Contribuinte teria sido equivocada, observou-se que a sistemática adotada pela Fiscalização não atendeu à carga tributária de 3%.

No entendimento da Fiscalização somente após a apuração (alíquota vigente e cálculo por dentro) se aplicará os percentuais determinados no Regime Especial.

Se aplicarmos a metodologia adotada pela Fiscalização, teríamos a seguinte situação:

EX. Mercadoria: R\$1.000,00 (base de cálculo originária), X 25% = 250,00

No entanto, a Impugnante aplicou apenas o que dispõe o Regime Especial de Tributação nº 026/07, o qual estabelece o seguinte:

EX: Valor + tributo (cálculo por dentro) = 1.250 x 0,03 (3%) = 37,5 (superior a carga tributária de 3%, tal como previsto no regime especial).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nota-se 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. 57, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.474/08, tal como constou no Auto de Infração, uma vez que não houve descumprimento da obrigação tributária, apenas aplicou-se metodologia de apuração de tributo que se coaduna com referido regime.

Diante do exposto, entendo que não ocorreu a infração apontada pela Fiscalização, julgando improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 29 de abril de 2014.

**Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro**

CC/MG