

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.712/14/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000219684-79
Impugnação: 40.010136615-31
Impugnante: Raízen 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 destacou, nos documentos fiscais objeto do lançamento, base de cálculo do ICMS menor que a devida. Inobservância da alíquota vigente para a mercadoria (Querosene de Aviação - QAV) 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 do RICMS/02. Correta a exigência 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 pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Decorre o lançamento da constatação de que a Autuada, no período de janeiro a junho de 2009, destacou, nos documentos fiscais objeto da autuação, base de cálculo do ICMS menor que a devida.

Houve a inobservância da alíquota vigente para a mercadoria (Querosene de Aviação - QAV) quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

Exigência apenas da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, em razão da existência de saldo credor na conta gráfica da Autuada.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 84/128, alegando, em síntese, que:

- os Regimes Especiais foram concedidos pelo Estado de Minas Gerais nos anos de 2005 e seguintes, 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a 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 05 (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 integralmente fulminado pela decadência, 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, que corresponderia ao montante de 650% (seiscentos e cinquenta por cento) do valor relativo ao ICMS que, teoricamente, deixou de ser recolhido, o que, no seu entender, configura-se clara violação ao dispositivo constitucional que veda a aplicação de penalidade com efeitos confiscatórios.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Requer a insubsistência da autuação, haja vista que a Autoridade Fiscal valeu-se 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, em manifestação fiscal de fls. 235/247, 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 (QAV) 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 (em parte).

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 (destinatárias), firmou *“Termo de Adesão ao Regime Especial de Tributação nº 008/2005”* (fls. 73/74), formalizado no PTA nº 16.000131.883-36 e, nessa condição, sujeita-se às regras acordadas em 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 as 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 2009 somente expira em 31/12/14, não tendo ocorrido a decadência uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 22/07/14 (fls. 82).

Quanto ao mérito propriamente dito, entende que está evidenciado que nas operações objeto da autuação, demonstradas nota a nota, na mídia eletrônica de fls. 25, 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. 04/06) Relatório Fiscal (fls. 75/81) e Planilhas (fls. 07/12 e CD fls. 25) 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. Assim, os débitos apurados foram abatidos do saldo credor existente, conforme recomposição constante na Planilha III (fls. 27).

Assevera que a Verificação Fiscal Analítica é um procedimento tecnicamente idôneo e tem respaldo no art. 194, inciso V c/c o art. 195, todos do RICMS/02 e, por isso, deve ser afastada a arguição de nulidade do lançamento.

No que tange ao questionamento sobre a violação do princípio do não confisco, atribuído à exigência da multa isolada, alega que, conforme o disposto no inciso I do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, 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, e que está o crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Autuada apresentado qualquer prova capaz de ilidir o trabalho fiscal, legítimo se torna o lançamento.

Menciona que a matéria discutida nos presentes autos já foi objeto de análise por este Conselho, conforme Acórdão nº 21.544/14/1ª, PTA nº 01.000209390-33, de mesma sujeição passiva.

DECISÃO

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 devido.

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

Do Mérito

Conforme relatado, decorre o lançamento da constatação de que a Autuada, no período de janeiro a junho de 2009, destacou, nos documentos fiscais objeto da autuação, base de cálculo do ICMS menor que a devida.

Houve a inobservância da alíquota vigente para a mercadoria (Querosene de Aviação - QAV) quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

Exigência apenas da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75.

Em razão da existência de saldo credor na conta gráfica da Autuada, o imposto apurado em razão da irregularidade em comento foi levado à recomposição da conta gráfica (fls. 27), resultando apenas na exigência da mencionada multa isolada pelo destaque a menor da base de cálculo do ICMS nos documentos fiscais emitidos.

A alegação da Autuada de que é indevida a recomposição da conta gráfica não prospera, uma vez que tal procedimento, além de lhe ser mais benéfico, pois o ICMS que não foi por ela recolhido devidamente é abatido do saldo credor existente no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

período autuado, também se encontra previsto na legislação mineira (art. 194, inciso V c/c o art. 195, todos 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.

Também não procede a alegação da Autuada de impossibilidade da recomposição da conta gráfica sob o entendimento de que caso 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 05 (cinco) anos de que trata o art. 168 do CTN, uma vez que a recomposição da conta gráfica realizada pela Fiscalização só se torna definitiva, dentre outros, após a decisão irrecorrível na esfera administrativa nos termos do disposto no art. 65, §3º inciso II do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 65.

(...)

§ 3º Havendo estorno de crédito efetuado pela fiscalização, o contribuinte deverá proceder à retificação dos dados da sua escrituração, adequando-a em todos os períodos de apuração afetados pela glosa, mediante a entrega de Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), no prazo de 20 (vinte) dias, contado:

I - da lavratura do Auto de Revelia;

II - da decisão irrecorrível na esfera administrativa;

III - do requerimento do parcelamento;

IV - do pagamento ou de qualquer forma de extinção do crédito tributário. (Grifos acrescidos)

Vale dizer, conforme se depreende do §3º retrotranscrito, no caso em comento, o contribuinte só deverá proceder à retificação dos dados da sua escrituração, mediante a entrega de Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), no prazo de 20 (vinte) dias, contado da decisão irrecorrível na esfera administrativa. Portanto, os créditos do imposto lançados em sua conta gráfica ficam preservados até a decisão definitiva desse lançamento.

Consta ainda no § 4º do mencionado art. 65 que “*esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior sem que tenha sido efetuada a correção, o Fisco adequará, de ofício, no prazo de 10 (dez) dias, os dados constantes da DAPI*”.

Importante registrar que os créditos do imposto lançados na conta gráfica do contribuinte, embora objeto de “compensação” com os débitos oriundos da irregularidade em análise, a qual só será objeto de alteração na DAPI do contribuinte após decisão definitiva deste Conselho favorável ao Fisco, restam, ainda, preservados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

caso sobrevenha decisão judicial favorável ao Sujeito Passivo nos termos do §5º do art. 65 do RICMS/02. Examine-se:

§ 5º Na hipótese de decisão judicial que modifique valores alterados pelo Fisco na forma do parágrafo anterior, os dados serão alterados, de ofício, nos termos da decisão.

Assim, não se verifica a alegada impropriedade no procedimento adotado pela Fiscalização no presente caso.

A Autuada, com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, sustenta a tese de que teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores autuados.

Entretanto, não há de se falar em decadência do direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009, 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, inciso I 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 e 21.544/14/1ª.

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 2009 somente irá expirar em 31/12/14, 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 22/07/14 (fls. 82).

As saídas de querosene de aviação, 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 dos Regimes Especiais de Tributação – RETs nº 026/07 e 059/07 (cópia anexada às fls. 59/74).

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 dos Regimes Especiais de Tributação, os quais estabelecem a carga tributária de 3% (três por cento) nas saídas de QAV em operação interna.

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 nos regimes especiais retromencionados.

Determinam os Regimes Especiais de Tributação 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 (...), 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, 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 (...)”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O que se depreende dos Regimes Especiais de Tributação 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 nos referidos regimes qualquer redução de alíquota para a mercadoria autuada.

Nota-se que consta em tais regimes especiais 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.

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:

(...)

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

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 Consultante 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 Consultante 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 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 acrescidos.

Como bem sustentado pela Fiscalização, a alíquota prevista para o querosene de aviação encontra-se definida no art. 42, inciso I, subalínea “a.10” 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.

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.

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

Quanto aos questionamentos da Defesa acerca da multa aplicada, vale dizer que a penalidade foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, 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.

Ressalta-se que a multa isolada aplicada encontra-se disciplinada pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo, e está regularmente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) que o julgava improcedente, nos termos art. 100, incisos I e III c/c o parágrafo único do CTN e Marcelo Nogueira de Moraes que o julgava improcedente, com base no art. 150, § 4º também do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leonardo Vinícius Correia de Melo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 13 de novembro de 2014.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora**

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.712/14/1 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000219684-79	
Impugnação:	40.010136615-31	
Impugnante:	Raízen Combustíveis S.A. IE: 376012844.12-82	
Proc. S. Passivo:	Ronaldo Redenschi/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A autuação versa sobre destaque e recolhimento a menor de ICMS no período de janeiro a junho de 2009, nas saídas de querosene de aviação (QAV) por intermédio de estabelecimento situado no Aeroporto Internacional de Confins. Infração decorrente da apuração incorreta da base de cálculo do ICMS, uma vez que consignou base de cálculo a menor nas operações com QAV amparadas por benefícios fiscais estabelecidos em Regime Especial de Tributação – RET.

O Contribuinte apurou incorretamente a base de cálculo do imposto devido sobre as operações próprias, uma vez que adotou a “alíquota reduzida”. O correto seria incluir a alíquota prevista na legislação tributária, ou seja, 25% (vinte e cinco por cento) na composição da referida base de cálculo.

Foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Com o devido respeito das opiniões em contrário, depreende-se dos autos que a Impugnante detinha um Regime Especial de Tributação vigente desde 2005, sendo que, anualmente, ele era renovado com as mesmas características.

Não é demais registrar que todo Regime Especial de Tributação como o outorgado à Impugnante, repercute em um controle e acompanhamento constantes por parte da autoridade fazendária, tanto é verdade que na sua renovação que ocorreu anualmente e até a autuação por 4 (quatro) vezes, há uma “auditoria” que implica inclusive na análise se a Contribuinte estaria ou não cumprindo com as suas obrigações principais e acessórias.

Nesse contexto, enxergo que a Fiscalização “referendou” o procedimento da contribuinte em face do Regime Especial “sub-exame” por este período citado já que o controle de quem possui Regime Especial é “permanente”, acrescentando que a postura da contribuinte deu-se mais em face da sua interpretação equivocada do Regime Especial em confronto com a lei, do que a aplicação de um procedimento doloso; com intenção de sonegar tributo, até porque, a Contribuinte autuada nada mais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

é que a “contribuinte de direito”, pois de fato, a carga tributária que é submetida a operação da autuada é repassada aos seus clientes.

Assim sendo, vejo aplicável ao caso o disposto no art. 100, incisos I e III, c/c parágrafo único do CTN, para afastar a multa isolada e juros cobrados no caso vertente por enxergar, repito, que a prática adotada pela Contribuinte foi referendada pela Fiscalização, conforme Regime Especial concedido.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 13 de novembro de 2014.

Antônio César Ribeiro
Conselheiro

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.712/14/1 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000219684-79	
Impugnação:	40.010136615-31	
Impugnante:	Raízen Combustíveis S.A.	
	IE: 376012844.12-82	
Proc. S. Passivo:	Ronaldo Redenschi/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, 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.

A autuação versa sobre destaque e recolhimento a menor de ICMS no período de janeiro a junho de 2009, nas saídas de querosene de aviação (QAV) por intermédio de estabelecimento situado no Aeroporto Internacional de Confins. Infração decorrente da apuração incorreta da base de cálculo do ICMS, uma vez que consignou base de cálculo a menor nas operações com QAV amparadas por benefícios fiscais estabelecidos em Regime Especial de Tributação – RET.

O Contribuinte apurou incorretamente a base de cálculo do imposto devido sobre as operações próprias, uma vez que adotou a “alíquota reduzida”. O correto seria incluir a alíquota prevista na legislação tributária, ou seja, 25% (vinte e cinco por cento) na composição da referida base de cálculo.

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº6.763/75.

Em síntese, a divergência situa-se na apuração da decadência do direito da Fiscalização de realizar o lançamento ora em análise. Para elucidar a questão, é imperioso abordar o instituto da decadência no ordenamento jurídico tributário brasileiro.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 146, determina expressamente que cabe a Lei Complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive a decadência:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. (Grifou-se)

Neste *interim*, o Código Tributário Nacional - CTN, lei complementar competente para estabelecer às normas atinentes a decadência tributária, prevê expressamente que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, se a lei não fixar o prazo para que o Ente tributante homologue o lançamento, este ocorrerá em 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Neste sentido o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, pacificou seu entendimento segundo o qual, quando o tributo for sujeito a homologação e o Contribuinte tenha realizado recolhimento a menor, deve se aplicar o disposto no art. 150, §4º do CTN, veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. PRAZO. QUINQUENAL. TERMO A QUO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA. ART. 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. AO CONTRÁRIO DO DEFENDIDO PELO ORA AGRAVANTE O PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO AGRAVADO NÃO ENSEJOU A ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO DOS AUTOS, MAS TÃO SIMPLEMENTE A INTERPRETAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ACÓRDÃO RECORRIDO.

2. ESTA CORTE ENTENDE QUE, NOS TERMOS DOS ART. 145, III, E 149, VIII, E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DO CTN, A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO É PERFEITAMENTE POSSÍVEL DESDE QUE REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO FOI EFETIVADO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO EM 25/2/2003, OCORRENDO TERMO DE REVISÃO DO REFERIDO AUTO EM 20/12/2004, CUJOS FATOS GERADORES SE DERAM NOS ANOS DE 01/1999 A 12/1999.

4. O PRAZO DECADENCIAL PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO É O MESMO PARA O LANÇAMENTO REVISADO; **NO PRESENTE CASO,**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

POR SE TRATAR DE TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E HAVENDO PAGAMENTO A MENOR, APLICA-SE A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN, OU SEJA, CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

5. FOI EXTRAPOLADO O PRAZO DECADENCIAL DOS DÉBITOS REFERENTES DE 01/1999 A 11/1999, JÁ QUE O TERMO DE REVISÃO DEU-SE EM 20/12/2004. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (AGR RG NO ARES P 397178 / ESAGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2013/0315568-6. DATA DO JULGAMENTO 11/02/2014. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 20/02/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO. RECURSO MANIFESTAMENTE DESCABIDO. MULTA.

1. NA HIPÓTESE DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO O CONTRIBUINTE CONSTITUI O CRÉDITO, MAS EFETUA PAGAMENTO PARCIAL, SEM CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA É O MOMENTO DO FATO GERADOR. APLICA-SE EXCLUSIVAMENTE O ART. 150, § 4º, DO CTN, SEM A POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO MESMO DIPLOMA (RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/9/2009, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC).

2. IN CASU, OS FATOS GERADORES DIZEM RESPEITO AOS MESES DE JULHO A NOVEMBRO DE 1998, E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELO FISCO OCORREU APENAS EM DEZEMBRO DE 2003, APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO QUINQUENAL (FL. 480). ACRESCENTE-SE QUE O TRIBUNAL A QUO CONSTATOU A EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO A MENOR, O QUE ATRAI A REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN (FL. 479).

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. MULTA FIXADA EM 10% DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA. (AGR RG NO ARES P 200933 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2012/0145358-3. DATA DO JULGAMENTO 20/09/2012. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 10/10/2012).

Por todo o exposto, denota-se que o direito da Fiscalização de realizar o lançamento de tributos sujeitos a homologação, desde que tenha ocorrido recolhimento a menor, é de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150 §4º do CTN.

No caso em tela, a autuação versa sobre destaque e recolhimento a menor de ICMS no período de janeiro a junho de 2009, situação na qual o Estado de Minas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Gerais teria 5 (cinco) anos a partir da efetiva ocorrência do fato gerador, para efetivar o lançamento do tributo devido. A Autuada foi intimada da exação ora em julgamento, somente no dia 22/07/14, fl. 82, motivo pelo qual resta comprovado que o direito da Fiscalização de constituir o crédito tributário decaiu, uma vez que ultrapassou os 5 (cinco) anos estabelecidos na legislação de regência.

Por todo o exposto, diante da análise dos elementos de provas constantes dos autos, bem como dos fundamentos supracitados, conclui-se pela aplicação do art. 150, §4º do CTN, com o que, julgo improcedente o lançamento, face à decadência constatada.

Sala das Sessões, 13 de novembro de 2014.

**Marcelo Nogueira de Moraes
Conselheiro**