

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.412/15/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000219684-79
Recurso de Revisão: 40.060137381-64
Recorrente: Raízen Combustíveis S.A.
IE: 376012844.12-82
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Leonardo Vinícius Correia de Melo/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. Mantida a decisão recorrida.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a 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, eis que houve a inobservância da alíquota vigente para a mercadoria (Querosene de Aviação - QAV) quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

Em razão da existência de saldo credor na conta gráfica da Autuada, o imposto apurado em razão da irregularidade apurada foi levado à recomposição da conta gráfica (fls. 27), permanecendo a situação de saldo credor. Por conseguinte, houve, pelo destaque a menor da base de cálculo do ICMS nos documentos fiscais, apenas exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.712/14/1ª, pelo voto de qualidade, julgou 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.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 274/319, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Em sessão realizada no dia 20/3/15, a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. Também em preliminar, ainda à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelos Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Fernando Luiz Saldanha, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 27/03/15, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), Antônio César Ribeiro e Carlos Alberto Moreira Alves, que davam provimento ao Recurso de Revisão nos termos do voto vencido de fls. 266/267.

DECISÃO

Da Preliminar

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “a quo”, salvo alterações pertinentes.

Conforme relatado, decorre o lançamento da constatação de que a Autuada destacou, nos documentos fiscais objeto da autuação, base de cálculo do ICMS menor que a devida, eis que houve a inobservância da alíquota vigente para a mercadoria (Querosene de Aviação - QAV) quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

A Recorrente, 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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 do 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, RÉL. 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 2009 somente expirou 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).

Quanto ao mérito propriamente dito, entende a Recorrente ter atendido integralmente aos ditames dos Regimes Especiais de Tributação – RETs a ela concedidos, especialmente em relação a carga tributária pretendida pelo Fisco mineiro.

Certo é que 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrente sustenta que 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 (...)”.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 n° 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 n° 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.

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 artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

De se notar que, diferentemente do entendimento da Defesa, 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 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 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 Recorrente, 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.

Outrossim, não há que se falar em base de cálculo fictícia para a incidência do ICMS no lançamento de ofício. Conforme explicitado anteriormente, o lançamento fiscal se pautou nos ditames da legislação aplicável ao caso e tal fato não representa qualquer ingerência na determinação dos valores das operações praticadas pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contribuinte. Pelo contrário, é a partir da determinação feita pela Autuada que a Fiscalização chegou ao valor de base de cálculo devida após inclusão do imposto.

Noutro giro, postula a Defesa a aplicação do art. 100, incisos I e III c/c parágrafo único do CTN, para exclusão dos juros e das multas aplicadas, a fim de proteger a confiança legitimamente depositada nas práticas oficiais.

Entretanto, não se identifica no presente caso, nenhum ato ou orientação expedidos ou prática administrativa adotada pela administração tributária que justifique a aplicabilidade do dispositivo legal retrocitado nas operações autuadas pelo presente feito fiscal.

O fato de não terem sido contestados via lançamento os valores recolhidos em 2005 a 2007 em nada macula a exigência atual, apenas demonstra ter havido inexistência de conferência fiscal no período.

Quanto à discordância da multa aplicada, inclusive quanto ao seu valor, verifica-se 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 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;

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 20/03/15. ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), Antônio César Ribeiro e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Carlos Alberto Moreira Alves, que lhe davam provimento nos termos do voto vencido do Conselheiro Antônio César Ribeiro de fls. 266/267. Designada relatora a Conselheira Ivana Maria de Almeida. Participou do julgamento, além das signatárias e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha.

Sala das Sessões, 27 de março de 2015.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Revisora

Ivana Maria de Almeida
Relatora designada

7

CC/MG