

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.440/15/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000229376-82
Recurso de Revisão: 40.060137979-77
Recorrente: Raizen Combustíveis S/A
IE: 376012844.12-82
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
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 Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75 e do art. 49 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e 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 por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de julho de 2009 a dezembro de 2013, destacou, nos documentos fiscais objeto da autuação, base de cálculo do ICMS menor que a devida, em razão da inobservância da alíquota vigente para a mercadoria (Querosene de Aviação – QAV) quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

Exigências de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e 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 21.827/15/1ª, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências de multas e juros, nos termos art. 100, incisos I e III c/c o parágrafo único do CTN; e o Conselheiro Marco Antônio Perdigão Mendes, que excluía todas as exigências fiscais do período de julho a setembro de 2009, com base no art. 150, § 4º do CTN e, em

relação ao período restante, acompanhava o voto do Conselheiro Revisor. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leonardo Vinícius Correia de Melo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha.

Inconformada, o Recorrente interpõe, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 343/389, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

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*".

Conforme relatado, decorre o lançamento da constatação de que a Autuada, no período de julho de 2009 a dezembro de 2013, destacou, nos documentos fiscais objeto da autuação, base de cálculo do ICMS menor que a devida, em razão da inobservância da alíquota vigente para a mercadoria (Querosene de Aviação – QAV) quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

Exigências de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e 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. 28, 38, 64, 74 e 81).

A Impugnante, 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 parte do crédito tributário (fatos geradores ocorridos entre o dia 1º de julho a 26 de setembro de 2009).

Entretanto, não há que se falar em decadência do direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009, como sustentado pela Impugnante.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo legal, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Destaca-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pelo disposto no art. 173, 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 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 art. 173 do CTN, não ocorrendo a decadência relativamente à parte do crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 26/09/14 (fls. 162).

Quanto ao mérito propriamente dito, verifica-se que as saídas de querosene de aviação autuadas, ocorridas até 09/06/11, destinadas à TAM Linhas Aéreas S/A, estavam sujeitas ao diferimento parcial do imposto no percentual de 88% (oitenta e oito por cento) do imposto devido, de forma que a carga tributária resultasse em 3% (três

por cento), nos termos do art. 1º do Regime Especial de Tributação – RET nº 026/07 (fls. 140/143).

De acordo com o art. 2º do RET, o destaque do imposto deveria ser efetuado pela Autuada no percentual de 12% (doze por cento) do imposto devido na operação, sendo facultado ao contribuinte apurar o imposto mediante a aplicação do multiplicador de 3% (três por cento).

A partir de 10/06/11, com as alterações implementadas no RET nº 026/07, foi concedida para as operações autuadas, destinadas à TAM Linhas Aéreas S/A, redução da base de cálculo do ICMS ao percentual de 56% (cinquenta e seis por cento), facultado ao contribuinte apurar o imposto mediante a aplicação do multiplicador de 11% (onze por cento), conforme disciplinado no art. 1º do referido regime especial constante às fls. 144/147.

Em 01/10/11, o Regime Especial nº 019/08 concedido à empresa aérea TRIP Linhas Aéreas S/A, determinou a redução da base de cálculo do imposto ao patamar de 84% (oitenta e quatro por cento), facultado ao contribuinte apurar o imposto mediante a aplicação do multiplicador de 4% (quatro por cento), nos moldes do disposto no art. 4º do referido regime especial constante às fls. 152/158.

Relata a Fiscalização que a Contribuinte foi intimada a apresentar a “Memória de cálculo”, demonstrando, a partir do preço de venda sem o ICMS, a fórmula utilizada pela empresa, no período autuado, para definir a base de cálculo nas operações com querosene de aviação (QAV), amparadas pelos benefícios fiscais estabelecidos nos Regimes Especiais de Tributação – RETs, concedidos às companhias aéreas, conforme Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF de fls. 02.

Depreende-se, desses demonstrativos de apuração do imposto, que a Autuada, na composição da sua base de cálculo, ao incluir o próprio imposto na sua base de cálculo, utilizou-se dos percentuais relativos ao multiplicador opcional, constantes nos regimes especiais, ou seja, 3% (três por cento), 11% (onze por cento) e 4% (quatro por cento), quando o correto seria incluir o percentual referente à alíquota prevista na legislação tributária para a mercadoria (25% - vinte e cinco por cento).

Assim, é incontroverso nos presentes autos que a Autuada, ao incluir o imposto na sua própria base de cálculo, valeu-se dos multiplicadores opcionais previstos nos referidos regimes especiais.

Defende a Fiscalização, que antes de aplicar as benesses concedidas pelos regimes especiais (diferimento parcial/redução de base de cálculo do imposto), 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), 4% (quatro por cento) e 11% (onze por cento), conforme período autuado, nas saídas de QAV em operação interna.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 anteriormente citados.

O que se infere 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 parcial ou redução da base de cálculo do imposto, de forma que a carga tributária efetiva resultasse em 3% (três por cento), 4% (quatro por cento) e 11% (onze por cento), conforme período autuado, 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, assim como o 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 Lei Complementar 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:

(...)

§ 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.

É de se notar, ao contrário do entendimento da Autuada, que a concessão de regime especial, como no caso em comento, não influencia na formação da base de cálculo do imposto e não afasta, portanto, a aplicação dos dispositivos legais citados.

Várias respostas de Consultas de Contribuintes respondidas pela SUTRI/SEF/MG corroboram tal entendimento, 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 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.

(...) Grifou-se.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como sustenta a 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) e não foi alterada, nem poderia ser, por meio de regimes especiais concedidos às empresas de aviação, aos quais aderiu a Autuada.

Não se pode confundir a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) prevista para a operação com a referida mercadoria no período autuado com os percentuais de 3% (três por cento), 4% (quatro por cento) e 11% (onze por cento), cuja função restringe-se apenas ao cálculo do imposto a ser recolhido, após a formação da base de cálculo, nos termos da legislação tributária.

A resposta à Consulta de Contribuintes nº 279/09 traz exemplo esclarecedor sobre a forma de cálculo do ICMS quando há previsão de redução de base de cálculo para a operação. Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 279/2009

(...)

ICMS – BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO – IMPORTAÇÃO – O MONTANTE DO IMPOSTO INTEGRA SUA BASE DE CÁLCULO, CONSTITUINDO O RESPECTIVO DESTAQUE MERA INDICAÇÃO PARA FINS DE CONTROLE, CONFORME DISPOSIÇÃO CONTIDA NA ALÍNEA “I”, INCISO XII, §2º, ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO REPUBLICANA DE 1988. TRATANDO-SE DA IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS PARA OS QUAIS HAJA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, A INCLUSÃO NESTA DO MONTANTE DO PRÓPRIO IMPOSTO OPERA-SE PELA ALÍQUOTA PREVISTA PARA A MERCADORIA EM QUESTÃO E PRECEDE A APLICAÇÃO DA REFERIDA REDUÇÃO.

(...)

O montante do ICMS integra sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, conforme determinação contida na alínea “i”, inciso XII, § 2º, art. 155 da Constituição Republicana de 1988, e no inciso I, § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no art. 49 do RICMS/02.

Em se tratando da importação de produtos para os quais haja redução de base de cálculo, a inclusão nesta do montante do próprio imposto opera-se pela alíquota prevista para a mercadoria em questão e precede a aplicação da referida redução.

Dessa forma, para cálculo do imposto devido, na hipótese de redução de base de cálculo determinada no item 16, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02, considerado o exemplo dado pela Consulente, devem ser observados os seguintes procedimentos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Valor do equipamento + despesas de importação = R\$374.944,12

Alíquota do ICMS = 18%

Logo, $374.944,12 / 0,82 = 457.248,92$

Redução de base de cálculo de 51,11%

$457.248,92 - (457.248,92 * 51,11\%) = 223.549,00$

$223.549,00 \times 18\% = 40.238,82$

ICMS a recolher = R\$40.238,82

Na hipótese sob análise, a Consulente poderá, opcionalmente, aplicar o multiplicador de 0,088 previsto no item 16 citado sobre a base de cálculo integral do ICMS apurada à alíquota de 18%.

(...)

Quanto à alegação da Defesa de que a Fiscalização não poderia ter apurado como “base de cálculo” um valor fictício que não corresponde ao valor da operação realizada pela empresa autuada, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade, cabe destacar que a inclusão do próprio imposto no valor da operação encontra supedâneo na Constituição Federal de 1988, conforme Emenda Constitucional nº 33/01, que incluiu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155, já reproduzido.

A questão já foi exaustivamente analisada pelos Tribunais e o Supremo Tribunal Federal já afirmou a constitucionalidade da base de cálculo do ICMS “por dentro”. Nesse caso, a base de cálculo do tributo corresponde ao valor da operação somado ao próprio tributo.

Confira-se o posicionamento do Supremo Tribunal Federal:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO ICMS: INCLUSÃO NO VALOR DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SOMADO AO PRÓPRIO TRIBUTO. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO DESPROVIDO. (RE 212209 / RS - RIO GRANDE DO SUL, REL. MIN. MARCO AURÉLIO, REL. P/ACÓRDÃO MIN. NELSON JOBIM, J. 23/06/99, DJ 14/02/2003, P. 00060).

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO.

1. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. DIREITO À COMPENSAÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA.

2. LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DE ÍNDICE FIXADO PELO ESTADO-MEMBRO. PRECEDENTES.

3. BASE DE CÁLCULO DO ICMS: **INCLUSÃO NO VALOR DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO SOMADO AO PRÓPRIO TRIBUTO:**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (AI 678603 AGR / SP, REL. MIN. CÁRMEN LÚCIA, J. 25/08/20009, DJE 23/10/2009).

(GRIFOU-SE).

Importante destacar, ao contrário do entendimento externado pela Impugnante, que a carga tributária efetiva 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.

Dessa forma, corretas as exigências de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Quanto aos questionamentos da Defesa acerca da multa isolada cominada, cabe esclarecer 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 CTN.

Ressalte-se que a multa isolada exigida 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. Confira-se:

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 Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro que lhe dava provimento parcial nos termos do voto vencido e Luciana Mundim de Mattos Paixão que lhe dava provimento parcial para excluir a multa isolada no período anterior a janeiro de 2012. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Victor Morquecho Amaral e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor) e Eduardo de Souza Assis.

Sala das Sessões, 29 de maio de 2015.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Relator**

GR/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	4.440/15/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000229376-82	
Recurso de Revisão:	40.060137979-77	
Recorrente:	Raizen Combustíveis S/A IE: 376012844.12-82	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Ronaldo Redenschi/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 e reside na discordância quanto a aplicação da multa isolada em período anterior à sua vigência.

O lançamento ora analisado em sede recursal diz respeito a imputação fiscal de que a Recorrente, no período de julho de 2009 a dezembro de 2013, destacou, nos documentos fiscais objeto da autuação, base de cálculo do ICMS menor que a devida, em razão da inobservância da alíquota vigente para a mercadoria (Querosene de Aviação – QAV) quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

Exigências de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso VII, alínea “c”.

Cumpram ressaltar que, apesar de somente ter entrado em vigor a partir de 1º de janeiro de 2012, a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” foi aplicada a todo o período autuado.

A partir da penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o correto destaque do imposto devido.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII, alínea “c” do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Importante frisar que esta análise deve ser feita a partir do dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores, pelo fato de a alteração da legislação não alcançar os lançamentos já efetuados a menos que haja redução da penalidade aplicada ou a imputação fiscal deixe de ser qualificada como passível de sanção.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal no período de 1º de novembro de 2003 a 31 de dezembro de 2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, inciso I, ambos da Lei n.º 14.699/03:

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

.....
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;
..... (grifos não constam do original)

Esta redação do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 se encontrou vigente no período de 1º de novembro de 2003 até 31 de dezembro de 2011 e os fatos geradores constantes do presente lançamento são de julho de 2009 a dezembro de 2013.

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da ocorrência das operações a base de cálculo do ICMS devida era exatamente aquela por ela destacada, nos termos do Regime Especial de Tributação de que era detentora. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária e dos termos do Regime Especial de Tributação.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que **“o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”**

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nós, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.

No caso em tela, a norma determinava como conduta a ser punida *“consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.”*

É de se destacar aqui que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55, da forma como se encontrava redigida à época em que foi aplicada no caso dos autos, procura punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixasse de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visava coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visava punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Contudo, o Fisco aplicou ao caso em tela a penalidade da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

A decisão majoritária entende como correta a aplicação de tal penalidade criada pela Lei n.º 19.978/11, de 21 de dezembro de 2011.

Veja-se a redação dada pela Lei n.º 19.978/11 a alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

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

.....

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

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

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;

.....

O dispositivo aplicado pela Câmara, com a redação acima transcrita pela qual foram acrescentadas as alíneas “a” a “c” ao inciso VII, encontra-se vigente em nossa legislação a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme foi estabelecido pelo art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

Os fatos objeto do lançamento ora analisado são relativos ao período de julho de 2009 a dezembro de 2013.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, tem-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Determina o art. 106 do Código Tributário Nacional as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo e, com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que, na verdade, a atual redação trouxe duas penalidades novas.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, pois, apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração, muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”. Desta forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Assim, por qualquer prisma que se analise a penalidade não há como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos, devendo ser excluída do crédito tributário a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “c” do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 até o início de vigência deste dispositivo que se deu em 1º de janeiro de 2012, nos termos do art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

Diante do exposto, dou provimento parcial ao presente Recurso para excluir a multa isolada no período anterior a janeiro de 2012.

Sala das Sessões, 29 de maio de 2015.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**