

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.940/16/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000336543-34  
Impugnação: 40.010139063-30  
Impugnante: Petrobrás Distribuidora S A  
IE: 067059023.49-93  
Proc. S. Passivo: Arethuzza Totti Silva Leonardo/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

### **EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA – SAÍDA DE MERCADORIA EM OPERAÇÃO INTERNA – QUEROSENE DE AVIAÇÃO - QAV. Constatado que a Autuada recolheu ICMS a menor em razão da formação incorreta da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadoria (Querosene de Aviação - QAV) em operações internas, sujeitas à redução de base de cálculo do imposto. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, c/c o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/07/10 a 31/12/10, em razão da formação incorreta da base de cálculo do imposto relativa à saída de Querosene de Aviação – QAV, em operação interna, tendo em vista a inobservância da alíquota vigente para a mercadoria quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

Registra a Fiscalização que as operações com a mencionada mercadoria estavam amparadas pelo diferimento parcial do imposto incidente ou redução da base de cálculo do imposto, conforme Regimes Especiais de Tributação (RETs), concedidos às companhias aéreas com fulcro no disposto no art. 225 da Lei nº 6.763/75, aos quais a Autuada aderiu.

Em relação à companhia aérea TRIP LINHAS AÉREAS LTDA, foi concedida a redução da base de cálculo do ICMS a 88% (oitenta e oito por cento) do ICMS incidente nas operações internas com QAV destinadas a abastecimentos de aeronaves, implicando no destaque de 12% (doze por cento) do imposto devido, sendo facultada a aplicação do multiplicador opcional de 0,03 (três centésimos) sobre o preço fixado para a venda do produto.

Exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 30/44, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 59/67.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a acusação fiscal é de que a Autuada, no período de 01/07/10 a 31/12/10, recolheu ICMS a menor em razão da formação incorreta da base de cálculo do imposto relativa à saída de Querosene de Aviação – QAV, em operação interna, tendo em vista a inobservância da alíquota vigente para a mercadoria quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

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

Entretanto, não há de se falar em decadência do direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos até 28/10/10, em razão da aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, como sustentado pela Impugnante.

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

No entanto, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pela norma posta no art. 173, inciso I do CTN, o qual determina que o prazo de 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 20.290/13/2ª, 21.275/14/3ª, 4.366/15/CE e 4.372/15/CE.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2010 somente se expirou após o dia 31/12/15, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário ora exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 28/10/15 (fls. 28).

Consta dos autos que as saídas de QAV, objeto deste Auto de Infração, estavam sujeitas à redução da base de cálculo do ICMS a 88% (oitenta e oito por cento) do ICMS incidente nas operações internas destinadas a abastecimentos de aeronaves, implicando no destaque de 12% (doze por cento) do imposto devido, sendo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

facultada a aplicação do multiplicador opcional de 0,03 (três centésimos) sobre o preço fixado para a venda do produto.

Defende a Fiscalização que antes de aplicar o diferimento parcial ou redução da base de cálculo do imposto concedidos às companhias aéreas é necessário calcular o valor do imposto devido seguindo as determinações previstas na legislação tributária, 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 querosene de aviação, em operações internas, sendo este o percentual que deve ser incluído na base de cálculo do imposto.

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 concedidos com fulcro no disposto no art. 225 da Lei nº 6.763/75 (cópia acostada às fls. 20/23).

O que se depreende do referido Regime Especial de Tributação é que as saídas de querosene de aviação nas operações internas nele especificadas estavam sujeitas à redução da base de cálculo do imposto a 88% (oitenta e oito por cento), de forma que a carga tributária efetiva resultasse em 3% (três por cento), não constando em tal regime qualquer redução de alíquota para a mercadoria autuada.

Nota-se que consta em tal regime especial de tributação que o documento fiscal deverá conter todos os requisitos exigidos na legislação.

Nesse diapasão, 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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

### **LC nº 87/96**

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

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

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

(...)

### **Lei nº 6.763/75**

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

(...)

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

### **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 Autuada, a concessão de regime especial, como nos casos em exame, 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 destaca a seguinte:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 283/2014**

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - OPERAÇÕES COM QUEROSENE DE AVIAÇÃO - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - NOTA FISCAL ELETRÔNICA - PREENCHIMENTO. O documento fiscal relativo à operação com a redução da base de cálculo prevista no art. 2º, Anexo XVI do RICMS/02 deverá ter o respectivo fundamento legal citado no campo "Informações Complementares" e o valor da parcela do imposto dispensada será lançado no campo "Valor do Desconto" ou no campo "Valor do ICMS Desonerado", conforme a versão da NF-e.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, estabelecida em Betim/MG, devidamente inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado, com apuração do ICMS por débito e crédito, possui atividade econômica principal classificada na CNAE 4681-8/01 - Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (TRR).

**Informa que seus estabelecimentos situados nos aeroportos de Confins, Pampulha e Santana do Paraíso realizam operações de venda de querosene de aviação (QAV/JET) para companhias aéreas detentoras de regime especial que lhes autorizam a aquisição deste produto com redução da base de cálculo do ICMS.**

(...)

CONSULTA:

Considerando que o regime especial concedido às companhias aéreas é omissivo em relação ao campo da nota fiscal em que deverá ser inserido o valor do imposto desonerado, a Consulente poderá continuar utilizando o campo "Dados Adicionais" para tal fim?

RESPOSTA:

Primeiramente, cumpre ressaltar que, após o advento do Decreto nº 46.500 de 05/05/14, que acrescentou os arts. 2º e 3º ao Anexo XVI do RICMS/02, serão reformulados, para adequação às novas disposições, todos os regimes especiais relativos à redução da base de cálculo do ICMS nas operações com querosene de aviação (QAV/JET) destinado às companhias aéreas beneficiadas.

Assim, importa esclarecer que a presente consulta será respondida com fundamento nos citados dispositivos, que já se encontram em vigor, bem como em relação aos regimes especiais que já foram alterados.

**Nestes termos, importa destacar que, para fins de aplicação da redução da base de cálculo do ICMS incidente nas operações com QAV/JET destinado ao abastecimento de aeronaves das companhias aéreas beneficiadas, o valor do imposto incidente nas citadas operações sob a alíquota vigente integra sua própria base de cálculo, nos termos do §15, art. 13 da Lei nº 6.763/75.**

**Dessa forma, verifica-se que a redução em 76% da base de cálculo será aplicada sobre o valor da operação, que corresponderá ao valor total dos produtos, neste incluído o valor do ICMS apurado**

**sob a alíquota de 25%, prevista na subalínea “a.10”, alínea “a”, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/02.**

Acrescente-se que, nos termos do § 6º, art. 2º, Anexo XVI do RICMS/02, o fornecedor da mercadoria deverá deduzir do valor da operação a parcela do imposto dispensada, indicando, no campo “Informações Complementares” da nota fiscal, o respectivo valor e o fundamento legal da redução da base de cálculo.

**Diante do exposto, destaca-se que os campos da NF-e relativos ao valor unitário e ao valor total dos produtos deverão ser preenchidos sem abatimento do benefício resultante da redução da base de cálculo (valor de custo do produto, acrescido das demais importâncias cobradas ou debitadas do adquirente, fazendo incluir ainda o próprio valor do imposto à alíquota de 25%).**

Por outro lado, deverá constar, no campo denominado “Base de Cálculo do ICMS Normal”, o valor da base de cálculo reduzida e, no campo “Alíquota do ICMS Normal”, a alíquota aplicável às operações com combustíveis para aviação, qual seja, 25%.

Assevera-se que o campo “Valor do ICMS Normal” conterá o resultado da aplicação da alíquota supramencionada sobre o valor da base de cálculo reduzida, de forma a demonstrar o valor de imposto que efetivamente está incidindo sobre a operação documentada.

Saliente-se que, na versão 3.10 do programa emissor da NF-e, foi inserido na NF-e um campo denominado “Valor do ICMS Desonerado”, conforme regras constantes na Nota Técnica 2013.005 - v1.10, que será preenchido com o valor resultante da diferença entre a aplicação da alíquota prevista na subalínea “a.10”, alínea “a”, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/02 sobre a base de cálculo integral e a aplicação do mesmo percentual sobre a base de cálculo reduzida, de forma a demonstrar a parcela dispensada do imposto. Esclareça-se que, conforme as regras previstas no Grupo de Tributação com redução de base de cálculo, qual seja, Grupo de Tributação do ICMS = 20, ao ser indicado um valor no campo 192.2 relativo ao “Valor do ICMS Desonerado”, deverá ser preenchido o campo 192.3 com o motivo da desoneração do ICMS, caso em que a Consulente utilizará o motivo de número 9 (nove), correspondente a “Outros”, de acordo com as regras constantes nas páginas 62 e 63 da citada Nota Técnica 2013.005 - v1.10.

Denota-se que o campo “Valor total da NF-e” corresponderá à diferença entre o valor total dos produtos e o valor do ICMS desonerado, conforme regra W16-10, página 119 da mencionada Nota Técnica, restando clara a parcela dispensada do imposto e, por consequência, o benefício aplicado às companhias aéreas.

Entretanto, os contribuintes que ainda estiverem utilizando a versão 2.00 do programa emissor da NF-e, deverão inserir o valor do ICMS dispensado no campo “Valor do Desconto”, visto que, na versão ora mencionada, não existe um campo específico referente ao imposto desonerado - ressaltando que tal valor não deverá ser reduzido do valor do produto para obtenção da base de cálculo na operação.

Por fim, importa acrescentar que o valor do imposto desonerado e o fundamento legal da redução da base de cálculo deverão ser informados no campo “Informações Complementares” da NF-e, nos termos do §6º, art. 2º, Anexo XVI do RICMS/02.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 27 de novembro de 2014.

Como bem sustentado pela Fiscalização, a alíquota prevista para o querosene de aviação encontra-se definida no art. 42, inciso I, subalínea “a10” do RICMS/02, que no período autuado era de 25% (vinte e cinco por cento), não tendo sido alterada por meio dos regimes especiais concedidos às companhias aéreas, aos quais a Autuada é aderente.

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

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

(...)

Fica evidente não haver como se confundir um mero facilitador matemático, constante nos textos do Regime Especial, com a alíquota regularmente constituída.

Partindo desse equívoco os cálculos efetuados pelo contribuinte ocasionaram prejuízo ao Estado de Minas Gerais.

Exemplificamos como efetuar o cálculo correto na página 12 dos autos, utilizando para tal, valores de Nota Fiscal emitida pelo contribuinte.

Após análise do exemplo retromencionado, não há como considerar correta a metodologia defendida pelo contribuinte que confere o status de alíquota a um mero fator matemático sugerido pelo RET para facilitar os cálculos, até por que, o regime classifica sua utilização como facultativa, qualidade essa que não poderia ser atribuída a uma alíquota regularmente instituída.

O engano fica ainda mais patente quando lemos o seguinte trecho do texto da defesa à página 46: “... a autoridade fazendária incluiu a alíquota original de 25% na base de cálculo para somente após aplicar a alíquota reduzida de 3%...”.

Ora, não existe uma alíquota “original” e uma alíquota “reduzida”, existe tão somente uma alíquota, que para operação aqui discutida é de 25%, conforme determina a legislação.

Em virtude da divergência apontada, o cálculo do imposto por parte da impugnante se desenvolve de maneira que se chega a um resultado que não corresponde ao valor do imposto realmente devido, pois, em lugar da alíquota foi utilizado um valor menor, fruto da errada interpretação dos textos dos Regimes Especiais.

Poder-se-ia questionar, então, qual seria a função do fator matemático previsto.

Vejamos o que dizem os RETs:

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

(...)

Parágrafo único. É facultado ao Contribuinte fabricante e/ou distribuidor do QAV calcular o imposto devido mediante a aplicação do multiplicador de 0,03 (três centésimos) sobre o preço fixado para a venda do produto.” (Grifou-se)

Voltemos ao exemplo da página 12.

O valor do ICMS corretamente apurado pelo fisco foi de R\$ 384,31, após ser considerado o benefício e para uma base de cálculo de R\$ 12.810,28 (Preço da mercadoria após ser embutido o ICMS).

Se aplicarmos o multiplicador diretamente à base de cálculo, teremos:  $0,03 \times R\$ 12.810,28 = R\$ 384,31$ , ou seja, obteve-se o ICMS devido de forma direta, sem

maiores cálculos do benefício. Esta é a função do facilitador, facilitar os cálculos.

Em nenhum momento da leitura dos RETs pode se inferir que estes objetivem trocar a alíquota do imposto pelo facilitador matemático, mas, podemos concluir que este fator equivale a uma carga tributária efetiva quando constatamos como foi demonstrado, que ao ser aplicado à base de cálculo do Imposto obtém-se o ICMS devido. Porém, não se pode confundir o conceito de alíquota e de carga tributária efetiva.

Assim, 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, tendo sido aplicado tal percentual após a formação da base de cálculo nos termos da legislação tributária acima mencionada.

Corroboram, ainda, o entendimento ora externado, várias decisões deste Conselho de Contribuintes envolvendo a discussão em exame em Autos de Infração cuja sujeição passiva é do próprio estabelecimento autuado ou de seus estabelecimentos filiais. Cita-se, a título de exemplo, as seguintes decisões:

**ACÓRDÃO: 21.769/15/3ª**

EMENTA

BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA – SAÍDA DE MERCADORIA EM OPERAÇÃO INTERNA – QUEROSENE DE AVIAÇÃO - QAV. CONSTATADO QUE A AUTUADA RECOLHEU ICMS A MENOR EM RAZÃO DA FORMAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO RELATIVA À SAÍDA DE MERCADORIA (QUEROSENE DE AVIAÇÃO - QAV), PARA ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE, EM OPERAÇÕES INTERNAS. INOBSERVÂNCIA DA ALÍQUOTA VIGENTE PARA A MERCADORIA QUANDO DA INCLUSÃO DO IMPOSTO NA SUA BASE DE CÁLCULO, BEM COMO APLICAÇÃO INDEVIDA NAS OPERAÇÕES AUTUADAS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DO DIFERIMENTO PARCIAL DO IMPOSTO PREVISTOS NOS REGIMES ESPECIAIS CONCEDIDOS ÀS COMPANHIAS AÉREAS, 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 DE ICMS, APURADO APÓS RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C” DA LEI Nº 6.763/75, C/C O DISPOSTO NO ART. 106, INCISO II, ALÍNEA “C” DO CTN.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

**ACÓRDÃO: 20.541/14/2ª**

EMENTA

BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA – QUEROSENE DE AVIAÇÃO - QAV. CONSTATADO QUE A

AUTUADA RECOLHEU ICMS A MENOR EM RAZÃO DA FORMAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NAS SAÍDAS DE MERCADORIA (QUEROSENE DE AVIAÇÃO - QAV) EM OPERAÇÕES INTERNAS, SUJEITAS À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO/DIFERIMENTO DO IMPOSTO, BEM COMO APLICOU TAIS BENEFÍCIOS FISCAIS EM OPERAÇÕES PARA AS QUAIS NÃO HAVIA PREVISÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO PARA CORREÇÃO DE ERROS FORMAIS. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C" DA LEI Nº 6.763/75, C/C O DISPOSTO NO ART. 106, INCISO II, ALÍNEA "C" DO CTN.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

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

Registra-se que a Multa Isolada vigente no período autuado possuía a seguinte redação:

**Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11**

Art. 55 (...)

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.

Veja-se que a redação vigente a época dos fatos geradores autuados era a seguinte: *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;*

A prescrição legal do art. 55, inciso VII, vigente à época dos fatos geradores autuados, não distinguia o tipo de operação a que se devia aplicar a multa por consignar em nota fiscal base de cálculo diversa, empregando-se a expressão "base de cálculo diversa" em sentido lato.

No caso dos autos, a Autuada consignou nas notas fiscais por ela emitidas bases de cálculo do ICMS inferior à prevista na legislação vigente, estando, pois, sujeita à penalidade em questão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ocorre, porém, que o referido dispositivo legal teve sua redação alterada pela Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, e desde essa data, a penalidade aplicável pela consignação em documento fiscal de base de cálculo em valor inferior ao previsto na legislação passou a ser de 20% (vinte por cento) da diferença apurada, sendo, portanto, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da infração analisada. Examine-se:

Art. 55

(...)

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 oposição, 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.** (Grifos acrescidos).

Dessa forma, como restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, consignou nas notas fiscais que emitiu base de cálculo do ICMS menor que a prevista na legislação, correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, com a adequação ao disposto na alínea "c" introduzida no mencionado dispositivo, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN, *in verbis*:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Conveniente ressaltar que o TJMG analisando situação idêntica entendeu pela retroação benigna da alínea "c" do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN. Confira-se:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - BEBIDAS - RECOLHIMENTO A MENOR - BASE DE CÁLCULO - ART. 19, I, 'B', 3, DO RICMS - PRECEDENTE DO STF

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RELATIVAMENTE À DEFINITIVIDADE -  
INAPLICABILIDADE EXCEPCIONAL - MULTA -  
MINORAÇÃO - APLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART.  
106, II, C, DO CTN - PRECEDENTES.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.10.039746-2/001 - COMARCA  
DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): AMBEV -  
COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS -  
APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO

(...)

DES. BARROS LEVENHAGEN

RELATOR.

VOTO

TRATA-SE DE RECURSO DE APELAÇÃO INTERPOSTO PELA  
AMBEV - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS CONTRA  
SENTENÇA PROFERIDA PELO MM. JUIZ DE DIREITO FERNANDO  
DE VASCONCELOS LINS, ÀS FLS. 116/123, QUE, NOS AUTOS DA  
AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO PROPOSTA EM FACE DO  
ESTADO DE MINAS GERAIS, JULGOU IMPROCEDENTE O  
PEDIDO INICIAL.

PUGNA PELA REFORMA DA SENTENÇA ALEGANDO, EM APERTADA  
SÍNTESE, (...). NA EVENTUALIDADE, PUGNA PELA APLICAÇÃO, DE  
FORMA RETROATIVA, DAS DISPOSIÇÕES NORMATIVAS TRAZIDAS  
PELA LEI Nº 19.978/2011 (...), PARA QUE A MULTA ISOLADA  
INCIDA À ALÍQUOTA DE 20% (VINTE POR CENTO), (...) (FLS.  
129/152).

(...)

ASSISTE RAZÃO, NO ENTANTO, À APELANTE, NO QUE CONCERNE  
À MULTA ISOLADA, QUE TEVE O SEU VALOR REDUZIDO PELA LEI  
Nº 19.978/2011, QUE IMPRIMIU NOVA REDAÇÃO AO ART. 55, VII,  
"C", DA LEI ESTADUAL 6.763/75, ATRAINDO A APLICABILIDADE  
DO DISPOSTO NO ART. 106, DO CTN, 'IN VERBIS':

ART. 106. A LEI APLICA-SE A ATO OU FATO PRETÉRITO:

(...)

II - TRATANDO-SE DE ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO:

(...)

C) QUANDO LHE COMINE PENALIDADE MENOS SEVERA QUE A  
PREVISTA NA LEI VIGENTE AO TEMPO DE SUA PRÁTICA.

COM ESTAS CONSIDERAÇÕES, DOU PROVIMENTO PARCIAL  
AO RECURSO APENAS PARA REDUZIR A MULTA APLICADA  
PARA 20% (VINTE POR CENTO) NOS TERMOS DA  
FUNDAMENTAÇÃO SUPRA. (GRIFOS ACRESCIDOS).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que as multas de revalidação e isolada exigidas são disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração. E que, por determinação legal (art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08), 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;

As demais alegações da Defesa são insuficientes para afastar a acusação fiscal.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando demonstradas as exigências, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Derec Fernando Alves Martins Leme (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 29 de março de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

T