

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 4.643/16/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000343524-47  
Recurso de Revisão: 40.060140584-00  
Recorrente: Raizen Combustíveis S.A.  
IE: 062012844.40-87  
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, 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.**

**Recurso de Revisão conhecido e não provido à unanimidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, ora Recorrente, no período de fevereiro a agosto de 2012, 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, 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 22.127/16/1ª, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Maria Gabriela Tomich Barbosa (Relatora) e Sauro Henrique de Almeida, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 209/241, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

**DECISÃO**

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.

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 pequenas alterações.

Conforme relatado, decorre o lançamento da constatação de que a Autuada, ora Recorrente, no período de fevereiro a agosto de 2012, 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.

Verifica-se que as saídas de querosene de aviação autuadas ocorridas, conforme Regime Especial nº 019/08, concedido à empresa aérea TRIP Linhas Aéreas S/A, passou a ter 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 já citado regime especial de tributação.

Conforme decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.127/16/1, a Contribuinte, ora Recorrente, foi intimada pela Fiscalização 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 no Regime Especial de Tributação – RET, concedido 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, ora Recorrente, 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 constante no regime especial, ou seja, 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 Recorrente, ao incluir o imposto na sua própria base de cálculo, valeu-se dos multiplicadores opcionais previstos no referido regime especial.

A Fiscalização, em fase de manifestação fiscal, defende que antes de aplicar as benesses concedidas pelo regime especial (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 Recorrente sustenta que a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração sob a premissa de que houve recolhimento a menor de ICMS, mas que apenas houve a regular aplicação do regime especial de tributação.

Sem razão a Recorrente, pois, de fato, a apuração da base de cálculo do imposto, nos termos da legislação que rege a matéria, precede a aplicação das normas previstas no regime especial anteriormente citado.

O que se infere do regime especial 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 4% (quatro por cento), não constando no referido 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, 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

É de se notar, ao contrário do entendimento da Recorrente, 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.

(...) Grifos acrescidos.

Como sustenta a Fiscalização em fase de manifestação fiscal, 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 regime especial concedido às empresas de aviação, ao qual aderiu a Autuada, ora Recorrente.

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 o percentual de 4% (quatro 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 279/09:

(...)

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:

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 Recorrente de que a Fiscalização não poderia ter apurado como “base de cálculo” um valor fictício que não corresponde ao valor da operação realizada, 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, sendo que o Supremo Tribunal Federal – STF 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 STF:

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

Importante destacar, ao contrário do entendimento externado pela Recorrente, que a carga tributária efetiva determinada pelo regime especial 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 aplicável.

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

Caracterizadas as irregularidades e infrações, pelas razões anteriormente externadas, não há que se falar em aplicação do art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional – CTN, como pretende a Recorrente, na medida em que nunca houve orientação ou reconhecimento do procedimento adotado por ela, aliás, o procedimento em que se pautou a Fiscalização orientou diversos outros lançamentos anteriormente efetuados e está expressamente previsto na legislação de regência.

Quanto aos questionamentos da Recorrente 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, à unanimidade, em lhe negar provimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Pela Recorrente, assistiu ao julgamento o Dr. André Lopes Lovalho Ulhoa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes, Luciana Mundim de Mattos Paixão, Cindy Andrade Moraes e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 26 de agosto de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Revisor**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Relator**