

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.480/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000643374-11
Impugnação: 40.010142527-24
Impugnante: Petrobras Distribuidora S/A
IE: 062059023.04-91
Proc. S. Passivo: Paula de Araújo Resende/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 relativa à saída de mercadoria em operação interna (Querosene de Aviação - QAV), sujeita à redução da base de cálculo do imposto, conforme Regime Especial de Tributação. Inobservância da alíquota vigente para a mercadoria 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 de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Decorre o lançamento da constatação de que a Autuada, no período de 01/01/12 a 31/12/12, 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, sujeita à redução da base de cálculo do imposto, conforme Regime Especial de Tributação, por inobservância da alíquota vigente para a mercadoria quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

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

Instruem os autos, além do Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF de fls. 02 e do Auto de Infração – AI de fls. 04/08, os seguintes anexos: Relatório Fiscal de fls. 09/11; Demonstrativo da Apuração Correta do ICMS devido (fls. 12); cópias dos DANFES por amostragem (fls. 13/15); Consolidado do Demonstrativo de Apuração do ICMS devido e diferença da base de cálculo (fls. 16); Demonstrativo de Apuração do ICMS devido e diferença da base de cálculo ano 2012 (fls. 17/27); cópia do Regime Especial de Tributação – RET nº 019/2008 (fls. 28/30).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 32/45, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 88/94.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 100/114, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

Conforme relato, decorre o lançamento da constatação de que a Autuada 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, sujeita à redução da base de cálculo do imposto, por inobservância da alíquota vigente para a mercadoria quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

Consta dos autos que as saídas de QAV, objeto do lançamento em análise, estavam sujeitas, no período autuado, à redução da base de cálculo do imposto em 56% (cinquenta e seis por cento), facultado ao contribuinte apurar o imposto mediante a aplicação do multiplicador de 11% (onze por cento) sobre o preço fixado para a venda do produto, nos termos do Regime Especial de Tributação – RET nº 019/2008 (PTA nº 16.000189566-50), em relação ao qual a Autuada assinou Termo de Adesão para fornecimento do referido combustível à companhia aérea.

Cumprir-se destacar que, não obstante a previsão clara de aplicação do multiplicador de 11% (onze por cento), o contribuinte adotou, para alguns casos, o percentual de 4% (quatro por cento), a título de multiplicador opcional.

O referido regime especial de tributação foi concedido à companhia aérea nos termos do art. 225 da Lei nº 6.763/75 e do art. 223 do RICMS/02, c/c o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da CF/88 e na LC nº 24/75, tendo em vista o tratamento diferenciado concedido ao setor pelo estado do Rio de Janeiro.

Conforme se depreende dos autos, especificamente do Demonstrativo da Apuração Correta do ICMS devido (fls. 12), a Fiscalização refez os cálculos do imposto devido pela Autuada, excluindo o imposto incorretamente embutido na base de cálculo do ICMS pela Autuada e incluindo a alíquota vigente para a mercadoria (25%, RICMS/02, art. 42, subalínea “a.10”) na base de cálculo do imposto, em seguida, aplicou-se à redução da base de cálculo do imposto.

Registra-se que a Autuada incluiu na base de cálculo do imposto, na maioria das operações autuadas, percentual de 4% (quatro por cento), percentual menor que o multiplicador opcional de 11% (onze por cento), conforme se verifica, a título de exemplo, nas notas fiscais de fls. 14 e 15.

Defende a Fiscalização que antes de aplicar o benefício concedido pelo regime especial (redução da 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 do Regime Especial de Tributação, o qual estabelece a carga tributária de 11% (onze por cento) sobre o preço fixado para a venda de querosene de aviação em operação interna.

Defende a Impugnante que a intenção do governo estadual foi de reduzir efetivamente a carga tributária da mercadoria autuada, de modo a fazer frente à iniciativa do estado do Rio de Janeiro que reduziu a alíquota do ICMS para 12% (doze por cento), conforme constou nos considerandos do regime especial em exame.

Sustenta, também, que no entendimento da Fiscalização, a base de cálculo deve contemplar também parcelas não cobradas e não recebidas pela empresa autuada em decorrência da operação.

E, cita excertos de doutrina e jurisprudência que entende corroborar sua tese defensiva.

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 no regime especial retromencionado.

O que se depreende do Regime Especial de Tributação nº 019/2008 é que as saídas de querosene de aviação nas operações internas nele especificadas estavam sujeitas, no período autuado, à redução da base de cálculo do imposto em 56% (cinquenta e seis por cento), sendo facultado ao contribuinte apurar o imposto mediante a aplicação do multiplicador de 11% (onze por cento) sobre o preço fixado para a venda do produto.

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)

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (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 no caso em comento, não influencia na formação da base de cálculo do imposto.

E o multiplicador opcional consiste apenas em um facilitador para o cálculo do ICMS devido, nos casos em que a operação ou prestação estiver sujeita à redução da base de cálculo, caso em que o referido multiplicador será aplicado sobre o valor da respectiva operação ou prestação, acrescido do montante do próprio imposto calculado com base na alíquota vigente aplicável à operação.

A possibilidade de aplicação de multiplicador opcional em razão de redução de base de cálculo não se confunde com a alteração da alíquota da operação.

Especificamente sobre a discussão em exame, tem-se a seguinte resposta de Consulta de Contribuintes (*percentual da redução da base de cálculo relativo a período posterior ao ora autuado*) que corrobora o entendimento ora externado:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 283/2014

PTA Nº: 45.000007259-27

CONSULENTE: Raízen Combustíveis S.A.

ORIGEM: Betim - MG

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.

Aduz que o inciso III, art. 6º do regime especial de um determinado cliente determina que a distribuidora de combustível, responsável pelo fornecimento do QAV/JET, deverá demonstrar na nota fiscal o valor da parcela desonerada do imposto, em razão do benefício concedido à companhia aérea.

Ressalta, entretanto, que não há informação no texto do regime especial referente ao campo do documento fiscal em que deverá ser aposto o valor do imposto desonerado.

Entende que a informação em tela deverá constar no campo “Dados Adicionais” da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) emitida na operação com a companhia aérea que possua o citado benefício.

Com dúvida sobre a legalidade do procedimento adotado, formula a presente consulta.

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” conterà 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.

(...) DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 27 de novembro DE 2014. (Grifou-se).

Como bem sustentado pela Fiscalização, a alíquota prevista para o querosene de aviação encontra-se definida no art. 42, inciso I, subalínea “a10”, da Parte Geral 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.

Corroborando o entendimento, ora externado, de que a redução da base de cálculo do imposto não significa redução da alíquota do imposto, a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 21.321 - ES (2006/0015247-0)

(...)

VOTO A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (RELATORA): - DEU-SE A IMPETRAÇÃO DIANTE DO PARECER CONSULTIVO N.º 111/03, DA LAVRA DO GERENTE TRIBUTÁRIO DA SECRETARIA ESTADUAL DA FAZENDA EM VITÓRIA/ES, EM RESPOSTA À CONSULTA FORMULADA PELA EMPRESA, NO SENTIDO DE ESCLARECER SE NAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE SOFTWARES, PRODUTOS DE INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO E DEMAIS PRODUTOS LISTADOS NOS ANEXOS VII E VIII NO RICMS/ES, PROVENIENTES DE OUTRO ESTADO COM DESTINO À INTEGRAÇÃO DO ATIVO FIXO, OU USO E CONSUMO PELO ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE, SERIA DEVIDO O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS PREVISTO NOS ARTS. 63, XI, XII E 72, CAPUT, E PARÁGRAFO ÚNICO, INCISOS I E II, DO MESMO ESTATUTO.

A DÚVIDA DIZ RESPEITO À PREVISÃO CONTIDA NO ART. 70, INCISO XV, DO RICMS/ES (DECRETO 1.090-R/2002), QUE ESTABELECEU UMA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO SOBRE OS PRODUTOS ACIMA ESPECIFICADOS DE FORMA QUE A CARGA TRIBUTÁRIA NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO RESULTASSE NO PERCENTUAL DE 7% (SETE POR CENTO). COM BASE NESSE DISPOSITIVO, PRETENDE A IMPETRANTE EXIMIR-SE DE PAGAR O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ENTRE ALÍQUOTA INTERNA (DE 17%, NO ESPÍRITO SANTO) E A ALÍQUOTA INTERESTADUAL (DE 7%, DE SÃO PAULO PARA O ESPÍRITO SANTO), SOB A INTERPRETAÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE QUE, COM O BENEFÍCIO, A CARGA TRIBUTÁRIA INTERNA PASSARIA A 7% (SETE POR CENTO), IGUALANDO-SE À DO ESTADO DE ORIGEM DA AQUISIÇÃO DA MERCADORIA.

PARA EMBASAR SUA CONSULTA, APRESENTOU OS SEGUINTE CÁLCULOS (FL. 78):

EXEMPLO: AQUISIÇÃO DE UM COMPUTADOR PARA O ATIVO IMOBILIZADO.

ESTADO DE ORIGEM: SÃO PAULO.

VALOR DO COMPUTADOR: R\$ 1.000,00.

ALÍQUOTA INTERESTADUAL SÃO PAULO/ESPÍRITO SANTO: 7%.

VALOR DO ICMS DO COMPUTADOR: 70,00

RELATÓRIO E VOTO - COM BASE NO DECRETO 1.090-R ARTIGO 70 INCISO XV DE 25/10/2002, ONDE A CARGA TRIBUTÁRIA RESULTA NO PERCENTUAL DE 7% NAS OPERAÇÕES COM SOFTWARE, PRODUTOS DE INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO E DEMAIS PRODUTOS LISTADOS NOS ANEXOS VII E VIII DO RICMS/ES:

VALOR DO COMPUTADOR: R\$ 1.000,00.

PERCENTUAL DE REDUÇÃO: 58,82 % (PARA QUE A CARGA TRIBUTÁRIA RESULTE NO PERCENTUAL DE 7%)

ALÍQUOTA INTERNO ESPÍRITO SANTO PARA PRODUTOS DE INFORMÁTICA: 17%.

LOGO TEMOS: $1.000,00 \times 58,82 \% = 411,80$ É RESULTADO APÓS A REDUÇÃO.

$411,80 \times 17,00 \% = 70,00$ É VR. ICMS APÓS A REDUÇÃO.

EM RESPOSTA, A AUTORIDADE IMPETRADA AFIRMOU QUE O BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 70, XV, DO RICSM/ES ESTABELECE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PARA AS OPERAÇÕES QUE ESTABELECE, E NÃO REDUÇÃO DE ALÍQUOTA, SENDO DEVIDA A ALÍQUOTA DE 17% (DEZESSETE POR CENTO) PARA PRODUTOS DE INFORMÁTICA E, CONSEQÜENTEMENTE, O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO COBRADO NO ESTADO DE ORIGEM (FLS. 81/82).

ENTENDO QUE NÃO TEM RAZÃO O RECORRENTE, DEPOIS DE MUITO MEDITAR SOBRE A INTERPRETAÇÃO EXATA DO INCISO XV DO ARTIGO 70 DO RICMS/ES - DECRETO Nº 1.090-R, NÃO SENDO DEMAIS TRANSCREVÊ-LO PORQUE RESIDE A QUERELA NA INTERPRETAÇÃO DADA AO DISPOSITIVO: "ART. 70. A BASE DE CÁLCULO SERÁ REDUZIDA: (...)

XV - ATÉ 30 DE JUNHO DE 2004, NAS OPERAÇÕES COM SOFTWARE, PRODUTOS DE INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO E DEMAIS PRODUTOS LISTADOS NOS ANEXOS VII E VIII, DE FORMA QUE A CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA RESULTE NO PERCENTUAL DE SETE POR CENTO (ART. 36 DA LEI Nº 7.295, DE 2002);"

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ORA, COMEÇA-SE A INTERPRETAR TODO E QUALQUER DISPOSITIVO LEGAL PELO "CAPUT".

NA HIPÓTESE EM EXAME DIZ O ARTIGO 70, CLARAMENTE, O QUE SERÁ REDUZIDO: BASE DE CÁLCULO.

SABENDO-SE QUE A BASE DE CÁLCULO SERÁ REDUZIDA, PARTE-SE PARA OS INCISOS, QUE DETERMINAM QUAIS AS HIPÓTESES DE REDUÇÃO.

ENCONTRAMOS ENTÃO NO INCISO XV O INDICATIVO DE QUE A REDUÇÃO SE FARÁ: NAS OPERAÇÕES COM SOFTWARE, PRODUTOS DE INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO E DEMAIS PRODUTOS CONSTANTES DE DOIS ANEXOS E MAIS, COMO SERÁ CALCULADA A REDUÇÃO:

A CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA RESULTE NO PERCENTUAL DE SETE POR CENTO.

SEGUNDO MINHA ÓTICA A ÚNICA FORMA POSSÍVEL DE INTERPRETAR É DIZER, COMO VEM FAZENDO A FAZENDA ESTADUAL, QUE SE DEVE REDUZIR A BASE DE CÁLCULO, E NÃO A ALÍQUOTA DO IMPOSTO, QUE PERMANECE IDÊNTICA, NO PERCENTUAL DE 17% PARA O ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. ASSIM E EM CONCLUSÃO, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO, CONFIRMANDO O ACÓRDÃO. (GRIFOU-SE).

Frise-se que não se pode confundir a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) prevista para a operação com o multiplicador opcional, conforme entendimento da Impugnante e constante da decisão colacionada às fls. 69/81, cuja função restringe-se a facilitar o cálculo do imposto a ser recolhido após a formação da base de cálculo do imposto, nos termos da legislação tributária retromencionada.

Estabelecida a base de cálculo do ICMS é que deverá ser aplicada a redução de 56% (cinquenta e seis por cento) e, sobre esse resultado, a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para determinação do valor do imposto devido. Opcionalmente, poderá ser aplicado o percentual de 11% (onze por cento) sobre a base de cálculo do imposto definida sem a redução.

E, quanto à alegação da Impugnante que a intenção do governo estadual por meio dos RETs foi de reduzir efetivamente a carga tributária da mercadoria autuada, de modo a fazer frente à iniciativa do estado do Rio de Janeiro que reduziu a alíquota do ICMS para 12% (doze por cento), conforme constou nos considerandos do regime especial em exame, vale dizer que o benefício efetivamente concedido nos RETs mineiros não foi a redução da alíquota e, sim, a redução da base de cálculo do imposto já mencionada.

Nesse diapasão, convém registrar que, nos termos do inciso XV, do art. 222, do RICMS/02 e da jurisprudência dos Tribunais Superiores, a redução de base de cálculo é considerada uma isenção parcial do imposto. Sendo assim, para a aplicação da redução de base de cálculo, prevalece a regra de interpretação literal, conforme dispõe o art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Outrossim, não elide a acusação fiscal a alegação da Defesa de que, se prevalecido o entendimento fiscal, a base de cálculo do imposto contemplará também parcelas não cobradas e não recebidas pela empresa autuada em decorrência da operação, uma vez que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, em cujo montante deve ser embutido o próprio tributo, no caso à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), o que não foi observado quando da emissão dos documentos fiscais objeto deste lançamento.

Nesse sentido, é a jurisprudência dos Tribunais Superiores. Examine-se as seguintes decisões:

TRIBUTÁRIO - ICMS - BASE DE CÁLCULO - "POR DENTRO" - LEGALIDADE. A BASE DE CÁLCULO DO ICMS É O VALOR DA OPERAÇÃO DE QUE DECORRE A SAÍDA DA MERCADORIA, AINDA QUE NESTE MONTANTE ESTEJA INCLUSA A CARGA FISCAL QUE ONERA O PREÇO DA MERCADORIA. AGRAVO IMPROVIDO.

(STJ - AgRg NO AG: 350721 SP 2000/0130130-6, RELATOR: MINISTRO GARCIA VIEIRA, DATA DE JULGAMENTO: 15/05/2001, T1 - PRIMEIRA TURMA, DATA DE PUBLICAÇÃO: DJ 20.08.2001 P. 409)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO RELATIVA À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO PRESTADOR PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO NÃO REPASSADO AO USUÁRIO DO SERVIÇO. 1. A ORIENTAÇÃO DA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE FIRMOU SE NO SENTIDO DE QUE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS É O VALOR DA OPERAÇÃO, EM CUJO MONTANTE ESTÁ EMBUTIDO O PRÓPRIO TRIBUTO, SENDO QUE CABE AO PRESTADOR DO SERVIÇO RESPONDER PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO QUANDO DEIXOU DE REPASSÁ-LO AO USUÁRIO DO SERVIÇO. NESSE SENTIDO: ERESP 1.190.858/BA, 1ª SEÇÃO, REL. MIN. ARI PARGENDLER, DJE DE 12.8.2013. 2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(STJ - AgRg NO RESP: 1271947 BA 2011/0191905-1, RELATOR: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, DATA DE JULGAMENTO: 23/10/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, DATA DE PUBLICAÇÃO: DJE 05/11/2014)

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 ESTADOMEMBRO. PRECEDENTES.

3. BASE DE CÁLCULO DO ICMS: INCLUSÃO NO VALOR DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO SOMADO AO PRÓPRIO TRIBUTUO: CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (AI 678603 AGR / SP, REL. MIN. CÁRMEN LÚCIA, J. 25/08/2009, DJE 23/10/2009).

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

O ato administrativo ora questionado foi praticado com observância de todos os princípios legais e regulamentares, notadamente no que tange à aplicação da legislação tributária vigente, estando revestido de todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas necessárias à sua validação.

Como adiante demonstraremos, o feito fiscal deve ser preservado em sua totalidade.

A divergência entre o fisco e a impugnante constitui-se principalmente na forma que se apura a base de cálculo do imposto.

Nos cálculos efetuados pelo fisco o ICMS integra a própria base de cálculo do imposto, este procedimento é respaldado pela legislação, conforme demonstrado a seguir,

A lei complementar nº 87/96 assim determina:

(...)

No tocante à matéria a Lei Estadual nº 6.763/75 prevê expressamente:

(...)

Observemos que, os artigos acima transcritos evidenciam que a necessidade de esclarecimento da metodologia de cálculo da Base de Cálculo do imposto por ato do Estado de Minas Gerais, conforme advoga a impugnante, é inexistente, haja vista que, o procedimento já está claramente disciplinado na legislação pertinente.

A impugnante alega que em seus cálculos, estaria levando em consideração determinações legais, porém comete erro crasso ao adotar na operação que embute o imposto à sua própria base de cálculo um fator

diferente da alíquota prevista em lei, no caso um multiplicador, e justificando este procedimento com a errônea interpretação do Regime Especial de Tributação.

O engano fica patente quando lemos o seguinte trecho do texto da defesa à página 43 dos autos: *“Contudo, o Estado de Minas Gerais entende que o produtor e as distribuidoras deveriam incluir na base de cálculo a alíquota de 25%, para somente após aplicar a alíquota de 11%...”*.

É essencial evidenciarmos que, para o caso aqui tratado, não existe uma alíquota de 11%, este número é utilizado apenas numa forma alternativa de cálculo, o valor do imposto que se chega usando este facilitador deve ser exatamente aquele que se chega em outra forma de cálculo que não o utilize.

Na redação do RET foi oferecido uma opção de cálculo mais fácil, mas, que nunca pode oferecer um resultado distinto daquele a que se chegaria sem o uso do facilitador. Por ser uma alternativa, o valor de 11% pode ser totalmente ignorado sem que isso interfira na apuração do imposto. Existe somente uma alíquota a ser considerada nos cálculos, e que para a operação aqui discutida é de 25%, conforme determina o RICMS/2002:

(...)

Os RETs em discussão não criam nem modificam a alíquota do imposto, até por que este instrumento não possui o poder para tal.

Saliente-se ainda que, o RPTA ao disciplinar sobre os Regimes especiais estabelece claramente em seu art. 57 que a aprovação do RET não dispensa o contribuinte da obediência à legislação.

A autuada cometeu o erro de 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.

Na página 12 dos autos, exemplificamos como efetuar o cálculo correto, 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.

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.

Se, porventura, ainda exista alguma dúvida sobre função do fator matemático, procuramos dirimi-la a seguir.

Vejamos o que dizem os RETs:

“Art. 1º...facultado ao contribuinte apurar o imposto mediante a aplicação do multiplicador de 11% (onze por cento) sobre o preço de venda do produto.”

Voltemos ao exemplo da página 12.

O valor do ICMS corretamente apurado pelo fisco foi de R\$ 276,60, após ser considerado o benefício e para uma base de cálculo de R\$ 2.514,53 (Preço da mercadoria após ser embutido o ICMS).

Se aplicarmos o multiplicador diretamente à base de cálculo, teremos: $0,11(11\%) \times R\$ 2.514,53 = R\$ 276,60$, 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.

Dessa forma, corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto inadimplido (art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75) e da Multa Isolada no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da diferença de base de cálculo apurada, com fulcro no art. 55, inciso VII, alínea “c”, do da citada lei, *in verbis*:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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).

Ressalte-se que as multas de revalidação e isolada exigidas estão 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) é defeso a este Órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo, *in verbis*:

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;

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 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 25 de abril de 2017.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

Ivana Maria de Almeida
Relatora