

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

Acórdão: 22.666/17/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000644328-64  
Impugnação: 40.010142520-74  
Impugnante: Petrobras Distribuidora S.A  
IE: 067059023.48-10  
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 utilização indevida da redução da base de cálculo do imposto prevista em Regimes Especiais de Tributação - RETs, não concedidos para os estabelecimentos destinatários das mercadorias. 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.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/12 a 31/12/12, em razão da utilização indevida da redução da base de cálculo do imposto, prevista em Regimes Especiais de Tributação – RET para as operações com querosene de aviação – QAV, os quais não foram concedidos para os estabelecimentos destinatários (companhias aéreas) das mercadorias.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 63/78, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 141/145.

A Assessoria exara a Diligência de fls. 149. Em resposta, a Fiscalização colaciona aos autos (fls. 151/154) cópia do Regime Especial de Tributação – RET de nº 082/2012, concedido à Azul Linhas Aéreas Bras. S/A., I.E. 001.105533.0038, CNPJ 09.296.295/0013-01, datado de 16/04/12.

Devidamente intimada da juntada do referido documento (fls. 155/156), a Impugnante reitera os termos da impugnação apresentada (fls.162).

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 166/174, opina pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

22.666/17/1ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, em razão da utilização indevida da redução da base de cálculo do imposto, prevista em Regimes Especiais de Tributação – RET para as operações com querosene de aviação – QAV, os quais não foram concedidos para os estabelecimentos destinatários (companhias aéreas) das mercadorias.

Conforme lançamento, a Autuada emitiu notas fiscais para os seguintes estabelecimentos das companhias aéreas:

- TRIP Linhas Aéreas S/A: Inscrição Estadual nº 001.059523.17-48/CNPJ nº 02.428.624/0047-12;

- Azul Linhas Aéreas S/A: Inscrição Estadual nº 001.105533.07-80/CNPJ nº 09.296.295/0074-15;

- VGR Linhas Aéreas S/A: Inscrição Estadual nº 001.039262.04-21/CNPJ: 07.575.651/0074-04.

Relata a Fiscalização que a Autuada considerou, indevidamente, quando da emissão dos referidos documentos fiscais, na apuração do imposto nelas destacado, os benefícios fiscais concedidos para operações internas previstos em Regimes Especiais de Tributação – RETs, mas que tais RETs não foram concedidos para os estabelecimentos constantes das notas fiscais autuadas (destinatários das mercadorias).

Referidos regimes especiais de tributação foram concedidos às companhias aéreas nos termos do art. 225 da Lei nº 6.763/75 e do art. 223 da Parte Geral 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, os quais foram aderidos pela Autuada.

Consta em tais regimes a previsão de redução da base de cálculo do ICMS nas operações internas com querosene de aviação (QAV) destinadas ao abastecimento das aeronaves.

Assim, a Fiscalização fez os cálculos do ICMS devido referente às notas fiscais nas quais constam os destinatários mencionados, sem considerar qualquer benefício fiscal, ou seja, excluiu o imposto incorretamente embutido na base de cálculo do ICMS pela Autuada (obs.: o contribuinte incluiu na base de cálculo do imposto o percentual de 4% ou 11% a título de multiplicador opcional), e utilizou a alíquota do imposto no percentual de 25% (vinte e cinco por cento) prevista para a mercadoria, incluindo o montante do próprio imposto na sua base de cálculo, à luz do disposto na alínea “i”, inciso XII, § 2º, art. 155 da Constituição Federal de 1.988, no art. 13, § 1º, inciso I, da LC nº 87/96, também reproduzidos na legislação estadual, a seguir mencionada:

### Parte Geral do RICMS/02

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Explica a Fiscalização que, no caso da TRIP Linhas Aéreas S/A, o estabelecimento detentor do regime especial citado nas notas fiscais (RET nº 019/2008 – fls. 48/50) é o de Inscrição Estadual nº 001.059523.0008/CNPJ nº 02.428.624/0012-92, portanto estabelecimento diverso do destinatário constante das notas fiscais autuadas.

No que tange à Azul Linhas Aéreas S/A, informa a Fiscalização que o estabelecimento beneficiário do Regime Especial de Tributação – RET nº 82/12 (fls. 151/154) é o de Inscrição Estadual de nº 001.105533.0038/CNPJ: 09.296.295/0013-01, também diverso do destinatário constante das notas fiscais autuadas.

Em relação à VGR Linhas Aéreas S/A, informa a Fiscalização que o estabelecimento beneficiário do Regime Especial de Tributação – RET nº 028/08 (fls. 55/58) é o de Inscrição Estadual de nº 001.039262.01-89/CNPJ: 07.575.651/0030-93, também diverso do destinatário constante das notas fiscais autuadas.

No entender da Defesa, não obstante o beneficiário do RET ser divergente do destinatário identificado nas notas fiscais, há que se observar que o número do CNPJ constante do regime especial é mera qualificação do beneficiário, não restringindo a aplicação do regime aos faturamentos para estabelecimento da companhia aérea com CNPJ-raiz idêntico ao constante da qualificação do beneficiário.

Entende que interpretação diversa contraria a finalidade do benefício e onera sem qualquer base legal determinados abastecimentos realizados em território mineiro.

Advoga que os RETs são claros ao estabelecer sua aplicabilidade no caso de fornecimento, em solo mineiro, para as aeronaves das companhias aéreas que obtiveram o benefício.

Argui ainda que a entrega dos combustíveis para a companhia aérea não se dá no endereço de sua inscrição estadual, pois ocorre na aeronave estacionada nos domínios aeroportuários, administrados pela Infraero.

Lado outro, a Fiscalização sustenta que a entrega física do combustível é irrelevante para o deslinde da questão, pois o que importa é que documentalmente o combustível é destinado às companhias aéreas e não às aeronaves. Explica que os abastecimentos individuais são devidamente registrados, mas para fazer jus ao benefício, as notas fiscais referentes devem ter, obrigatoriamente, como destinatárias as empresas beneficiadas pelos RETs com a perfeita identificação de endereço, inscrição estadual e CNPJ, conforme consta nos regimes especiais.

Ressalta a Fiscalização que o beneficiário do RET é o contribuinte que está identificado no PTA correlato e que mesmo que este contribuinte seja uma empresa subsidiária, o benefício concedido não se estende à matriz nem tampouco as outras subsidiárias.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca a Fiscalização que o RET não tem caráter genérico conforme consta no art. 2º, inciso V, do RPTA, *in verbis*:

Art. 2º Serão autuados em forma de Processo Tributário Administrativo (PTA):

(...)

V - o pedido de regime especial de caráter individual;

Sustenta a Fiscalização que a correta identificação do beneficiário do regime especial no documento fiscal que acobertar a operação é condição *sine qua non* para fruição do benefício.

Pois bem, assiste razão à Fiscalização, uma vez que os estabelecimentos constantes nas notas fiscais autuadas não são detentores de RETs, não se aplicando às saídas de combustíveis a eles destinadas o benefício fiscal em exame.

Nos termos do art. 49 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto Estadual nº 44.747/08, a seguir reproduzido, o regime especial de tributação é concedido a cada um dos estabelecimentos de um contribuinte e possui caráter individual, razão pela qual não são extensíveis aos demais estabelecimentos da sociedade.

Art. 49. Os regimes especiais de tributação e os que versem sobre obrigação acessória, de caráter individual, dependem de requerimento do interessado, por meio do SIARE, sendo denominados Processo Tributário Administrativo Eletrônico/Regime Especial (e-PTA-RE).

Parágrafo único. As comunicações e intimações ao contribuinte serão efetuadas em sua caixa postal vinculada ao SIARE, ressalvado o disposto no § 6º do art. 52-A.

O entendimento, ora externado, acerca do caráter individual dos regimes especiais, já foi objeto de resposta de Consulta de Contribuintes dada pela Superintendência de Tributação da SEF/MG efetuada por estabelecimento da própria empresa autuada. Examine-se:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 153/2015**

PTA Nº: 45.000008670-98

CONSULENTE: Petrobras Distribuidora S/A

ORIGEM: Betim - MG

ICMS - REGIME ESPECIAL - REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO - QUEROSENE DE AVIAÇÃO. O tratamento tributário instituído pelo Decreto nº 46.500/2014 será autorizado mediante regime especial, concedido ao prestador do serviço, pelo diretor da Superintendência de Tributação. Por outro lado, o Decreto nº 46.694/2014 estabeleceu regra transitória para a revogação de regimes especiais que,

concomitantemente ao caput do art. 21 da Parte 1 do Anexo XVI do RICMS/02, tratavam da mesma matéria.

**EXPOSIÇÃO:**

A Consulente, com regime de recolhimento por débito e crédito, exerce a atividade de comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados do petróleo, exceto lubrificantes (CNAE 4681-8/01).

Afirma ter dúvida quanto à revogação dos regimes especiais previstos no Capítulo X da Parte 1 do Anexo XVI do RICMS/2002, em virtude do disposto no art. 2º do Decreto nº 46.694/2014.

Com dúvida sobre a interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

**CONSULTA:**

1 - Está correto o entendimento de que, com a modificação do Capítulo X da Parte 1 do Anexo XVI do RICMS/2002 e a revogação dos regimes especiais prevista no art. 2º do Decreto nº 46.694/2014, a redução de 56% (cinquenta e seis por cento) da base de cálculo passa a ter amparo normativo, de modo que o benefício deixa de ter caráter individual e passa a assumir caráter geral, aplicável a todo e qualquer contribuinte que se enquadre nas disposições regulamentares, independentemente da apresentação de termo de acordo?

2 - Está correto o entendimento de que os regimes especiais concedidos à luz do Decreto nº 46.500/2014 permanecem em vigor, visto que, de acordo com o art. 2º do Decreto nº 46.694/2014, foram revogados apenas aqueles regimes que tratam exclusivamente das operações ali mencionadas e, a julgar pela própria capitulação do texto legal, os referidos decretos tratam de operações diferentes?

**RESPOSTA:**

1 - O entendimento da Consulente está correto. O tratamento tributário previsto no art. 21 da Parte 1 do Anexo XVI do RICMS/2002 prescinde de regime especial, aplicando-se aos contribuintes que se enquadrem nas disposições regulamentares.

Por sua vez, para a aplicação do tratamento tributário previsto no art. 2º do mesmo anexo, há exigência de regime especial bem como de termo de adesão do fornecedor, conforme seus §§ 3º e 5º.

2 - Relativamente ao tratamento tributário previsto no caput do art. 21 da Parte 1 do Anexo XVI do

RICMS/2002, o Decreto nº 46.694/2014 estabeleceu regra transitória para a revogação de regimes especiais que tratavam da mesma matéria.

Conforme arts. 2º e 3º do Decreto nº 46.694/2014, ficaram revogados, a partir de 1º de janeiro de 2015, os regimes especiais de tributação (RET) de caráter individual que versavam exclusivamente sobre as operações de que trata o caput do art. 21 da Parte 1 do Anexo XVI aludido.

Relativamente aos regimes especiais de tributação de caráter individual que não versavam exclusivamente sobre as operações de que trata o caput do art. 21 referido, ficaram sem efeitos, a partir do dia 1º de janeiro de 2015, as disposições constantes dos regimes especiais de tributação (RET) de caráter individual relacionadas com essas operações.

Por outro lado, permanecem em vigor os regimes especiais exigidos pela norma para fruição do tratamento tributário previsto no art. 2º da Parte 1 do Anexo XVI do RICMS/2002.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 28 de julho de 2015.

Depreende-se que a Consulente, no caso estabelecimento da própria atuada, tinha conhecimento do caráter individual dos regimes especiais de tributação em exame.

Ademais, há que se considerar o princípio da autonomia dos estabelecimentos previsto na Lei nº 6.763/75, bem como no RICMS/02:

**Lei nº 6.763/75:**

Art. 24 - Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

§ 1º - Equipara-se ainda, a estabelecimento Autônomo:

(...)

d) Cada um dos estabelecimentos do mesmo titular.

**RICMS/02:**

Art. 59 - Considera-se autônomo:

I - Cada um dos estabelecimentos do mesmo titular situado em área diversa.

No tocante à discussão trazida pela Impugnante acerca da formação da base de cálculo do imposto, com aplicação da redução da base de cálculo prevista nos RETs retro (inclusão do multiplicador opcional na base de cálculo do ICMS em detrimento da alíquota prevista para a mercadoria), bem como em relação à decisão judicial colacionada às fls. 123/135, não é necessário tecer maiores comentários uma vez que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não há previsão para a redução da base de cálculo do imposto para as operações autuadas.

Frisa-se que a apuração do imposto pela Fiscalização deu-se com a utilização da alíquota do imposto no percentual de 25% (vinte e cinco por cento) prevista para a mercadoria em operação interna, incluindo o montante do próprio imposto na sua base de cálculo, à luz do disposto na alínea "i", inciso XII, § 2º, art. 155 da Constituição Federal de 1.988, no art. 13, § 1º, inciso I, da LC nº 87/96.

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 pela Autuada 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 TRIBUTO: 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).

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", 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:

(...)

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;

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legal (art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110, inciso I do RPTA), é defeso a este Órgão Julgador a negativa de aplicação de ato normativo, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

RPTA:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

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. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 10 de agosto de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

MV