

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.541/14/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000209951-20
Impugnação: 40.010135814-31
Impugnante: Petrobras Distribuidora S/A
IE: 376059023.11-53
Proc. S. Passivo: Arethuzza de Souza Totti e Silva/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

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.

RELATÓRIO

Decorre o lançamento da constatação de que a Autuada, no período de 01/01/08 a 31/12/08, 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, objeto de regimes especiais de tributação, por inobservância da alíquota vigente para a mercadoria quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

Tais operações encontram-se amparadas pelos Regimes Especiais de Tributação acostados às fls. 50/53 e 54/57.

Decorre também o lançamento da acusação fiscal de que a Autuada, no período de janeiro a outubro de 2008, realizou remessas de QAV para as empresas Gol Transportes Aéreo S/A – CNPJ 04.020028/0003-03 e TAM Linhas Aéreas S/A – CNPJ 02.012.862/0001-60, com recolhimento a menor do ICMS devido, em razão de ter aplicado benefício fiscal sem amparo em regime especial vigente.

Tendo em vista a existência de saldo credor na conta gráfica da Autuada, as diferenças de imposto apuradas foram levadas à Verificação Fiscal Analítica (Recomposição das Conta Gráfica às fls. 35/36).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigência de ICMS, apurado na 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 70/96.

A Fiscalização, às fls. 111/135, acatando parcialmente as alegações da Defesa (erros materiais citados às fls. 90 da impugnação), promove a reformulação do crédito tributário. Na oportunidade, acosta cópia do Regime Especial (RET) nº 25/2007, concedido à empresa Gol Transportes Aéreos S/A, CNPJ 04.020.028/0056-15, I.E. 062.112702.0438, endereço Aeroporto Internacional Tancredo Neves.

É reaberta vista dos autos à Impugnante (fls. 141/142), que não se manifesta.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 147/156 e requer a procedência do lançamento nos termos reformulados.

A Assessoria do CC/MG exara a diligência de fls. 158/159.

Em atendimento à medida retro, a Fiscalização manifesta-se às fls. 161/163 e a Autuada, às fls. 179/199.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 225/237, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação de fls. 111/135.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram, em grande parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, além das inclusões pertinentes.

Da preliminar

Argui a Autuada a nulidade do lançamento por não terem sido incluídas as empresas aéreas destinatárias das mercadorias, objeto da autuação, no polo passivo da obrigação tributária.

Nesse sentido, defende a Autuada que a sua participação, por meio da assinatura do Termo de Adesão aos Regimes Especiais, não exclui a solidariedade das empresas destinatárias em relação às exigências deste lançamento, em razão da metodologia de cálculo aplicada pela Fiscalização.

Entende que deve ser praticado adequado método de auditoria, de maneira a verificar o recolhimento do ICMS no início e no destinatário das operações autuadas.

Advoga que se a metodologia de cálculo por ela adotada resulta em valor supostamente menor que o vislumbrado pela Fiscalização, implica repasse de carga tributária menor para as companhias aéreas.

Assim, conclui que as empresas aéreas também respondem pela eventual vantagem tributária que auferirem, e pela respectiva obrigação de recolher a diferença

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do tributo cobrado a menor no momento do recebimento e registro escritural da mercadoria.

Sem razão a Defesa.

É que o fato de a Fiscalização não ter incluído as empresas aéreas, destinatárias do querosene de aviação, como responsáveis solidárias, não tem o condão de macular o lançamento, uma vez que nos casos em que há responsabilidade por solidariedade, não há benefício de ordem, podendo constar no polo passivo da obrigação tributária um dos autuados ou ambos.

Acresça-se que, no caso em epígrafe, a Autuada foi corretamente eleita para o polo passivo da obrigação tributária em razão da sua condição de contribuinte do imposto devido.

Não obstante discorde a Impugnante, o presente lançamento atende a todas as formalidades e requisitos exigidos nos arts. 85 e 89 do RPTA - Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários (Decreto nº 44.747/08), bem como ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Assim, rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Requer a Defesa a aplicação do disposto no art. 150, § 4º do CTN de modo a ver configurada a decadência do direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2008.

Entretanto, não há de se falar em decadência, pois, conforme estabelece o mencionado dispositivo legal, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contado da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício aplica-se a contagem do prazo fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Destaque-se que este Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo disposto no art. 173, retrocitado, que determina que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 19.626/10/3ª.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do STJ, Humberto Martins, deixou consignado o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2008 somente se expirou em 31/12/13, conforme disposto no inciso I do retromencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 21/12/13 (fls. 65).

Quanto ao mérito propriamente dito, a matéria dos autos constitui, em síntese, na análise dos Regimes Especiais de Tributação (RET) acostados às fls. 50/53, 54/57, 58/61 e 136/139, principalmente os termos e seu alcance.

Insta destacar, inicialmente, que não restam dúvidas da cogência dos citados RET, os quais foram concedidos às empresas aéreas clientes da Autuada, porque eles foram objeto de adesão por parte dela e continham as seguintes cláusulas:

Regime Especial de Tributação (RET) nº 061/2007:

Art. 3º A eficácia deste Regime Especial de Tributação, em relação aos estabelecimentos fornecedores e distribuidores de QAV de que trata o art. 1º, está condicionada à assinatura de Termo de Adesão, conforme modelo sugerido em anexo, e homologação pelo titular da Delegacia Fiscal de Belo Horizonte (DF/BH-3).

§ 2º O Termo de Adesão deverá conter cláusula expressa de conhecimento e concordância com a sistemática operacional prevista neste Regime.

Regime Especial de Tributação (RET) nºs 010/2005; 025/2007 e 026/2007:

Art. 4º A eficácia deste Regime Especial de Tributação, em relação aos estabelecimentos fornecedores e distribuidores de QAV de que trata o art. 1º, está condicionada à assinatura de Termo de Adesão, conforme modelo sugerido em anexo, e homologação pelo titular da Delegacia Fiscal de Belo Horizonte (DF/BH-3).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º O Termo de Adesão deverá conter cláusula expressa de conhecimento e concordância com a sistemática operacional prevista neste Regime. (grifos acrescidos)

Consta dos autos que as saídas de QAV estavam sujeitas, no período autuado, ao diferimento de 88% (oitenta e oito por cento) do imposto incidente nas operações internas ou redução de base de cálculo, nos termos dos Regimes Especiais de Tributação – RET nº 61/2007 e 026/2007, colacionados às fls. 50/53 e 54/57, respectivamente, em relação aos quais a Autuada assinou Termos de Adesões para fornecimento do referido combustível às companhias aéreas, de forma que a carga tributária resultasse em 3% (três por cento).

Quanto a tais operações, a Fiscalização refez os cálculos do imposto devido pela Autuada da seguinte forma:

- excluiu da base de cálculo do imposto informada nos documentos fiscais autuados o percentual de 3% (três por cento), incluindo a alíquota vigente (25%, RICMS/02 – Parte Geral, art. 42, subalínea “a.10”) para a mercadoria autuada na base de cálculo do imposto;

- aplicou o benefício fiscal concedido às empresas aéreas, apurando o imposto devido e abateu o imposto destacado nos documentos fiscais pela Autuada, constatando, ao final, o recolhimento a menor do ICMS devido.

Tal metodologia embasa-se no entendimento fiscal de que antes de aplicar o benefício concedido pelos regimes especiais (diferimento/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, no entanto, que 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 operação interna.

Defende 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 de reduzir a alíquota do ICMS em tais operações para 3% (três por cento).

Porém, 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 retrocitados.

O que se depreende dos Regimes Especiais de Tributação acostados aos autos é que, no período autuado as saídas de querosene de aviação nas operações internas nele especificadas estavam sujeitas ao diferimento do imposto ou redução da base de cálculo do imposto, conforme o caso, 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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.

Parte Geral do 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Corroboram tal entendimento várias respostas de Consultas de Contribuintes respondidas pela SUTRI/SEF/MG, em situações semelhantes a dos presentes autos, dentre as quais se destacam as seguintes:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 242/2013

(...)

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 277/2012

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 listas 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 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 ao qual a Autuada aderiu.

Saliente-se que não se pode confundir a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) prevista para a operação com o multiplicador opcional, cuja função restringe-se a facilitar o cálculo do imposto a ser recolhido pela Autuada, após a formação da base de cálculo do imposto nos termos da legislação tributária retromencionada.

Importante destacar que, ao contrário do entendimento externado pela Autuada, a carga tributária efetiva de 3% (três por cento) determinada pelo regime

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

especial 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.

No tocante ao argumento defensivo de que a metodologia adotada pela Autuada no cálculo do imposto não acarreta qualquer prejuízo ao Erário, sob o entendimento de que o diferimento importa adiamento do pagamento do tributo para uma etapa seguinte, vale destacar o que dispõe o Código Tributário Nacional (CTN) em seu art. 136, *in verbis*:

Art. 136 - Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Dessa forma, verifica-se que a afirmação defensiva retromencionada não exige a Autuada de sua responsabilidade, não podendo a Fiscalização se ater a questões subjetivas para nortear seu trabalho que, por imposição legal, é plenamente vinculado.

Conclui-se que esta irregularidade do Auto de Infração encontra-se plenamente caracterizada.

Acusa também a Fiscalização que a Autuada, no período de janeiro a outubro de 2008, realizou remessas de QAV para as empresas Gol Transportes Aéreo S/A – CNPJ 04.020.028/0003-03 e TAM Linhas Aéreas S/A – CNPJ 02.012.862/0001-60, com recolhimento a menor do ICMS devido, em razão de ter aplicado benefício fiscal sem amparo em regime especial vigente.

Sustenta a Fiscalização que, em relação à empresa aérea Gol Transportes Aéreos S/A - CNPJ 04.020.028/0003-03, o regime especial a ela concedido (RET nº 10/2005 – fls. 58/61) foi automaticamente revogado com a revogação do art. 7º da Lei nº 15.292 de 05/08/04 (o qual amparava a concessão do benefício) pelo art. 12 da Lei nº 16.304 de 07/08/06.

Tal assertiva condiz com a realidade. Confira-se:

LEI Nº 16.304, DE 07 DE AGOSTO DE 2006

(MG de 08/08/2006)

Altera as Leis nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003, e nº 15.956, de 29 de dezembro de 2005, e revoga o inciso VI do § 3º do art. 91 da Lei nº 6.763, de 1975, o art. 7º da Lei nº 15.292, de 5 de agosto de 2004, e a Lei nº 10.992, de 29 de dezembro de 1992.

(...)

Art. 12. Ficam revogados a Lei nº 10.992, de 29 de janeiro de 1992, o inciso VI do § 3º do art. 91 da Lei nº 6.763, de 1975, e o art. 7º da Lei nº 15.292, de 5 de agosto de 2004.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 13. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Palácio da Liberdade, em Belo Horizonte, aos 07 de agosto de 2006; 218º da Inconfidência Mineira e 185º da Independência do Brasil.

AÉCIO NEVES

LEI Nº 15.292, DE 05 DE AGOSTO DE 2004

Efeitos de 06/08/2004 a 07/08/2006 - Redação original:

"Art. 7º - O Poder Executivo, quando outra unidade da Federação conceder benefício fiscal que causar prejuízo à competitividade de empresas mineiras, poderá adotar medidas necessárias à proteção da economia do Estado, reduzindo a carga tributária por meio de Regime Especial de Tributação de caráter individual, que deverá ser ratificado pela Assembléia Legislativa no prazo de noventa dias.

Parágrafo único - (Vetado).

Efeitos de 31/12/2004 a 07/08/2006 - Acrescido pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei nº 15.425, de 30/12/2004 - MG de 31:

"§ 2º Decorrido o prazo previsto no caput deste artigo sem a manifestação legislativa, o Regime Especial permanecerá em vigor até que a Assembléia Legislativa se manifeste.

§ 3º O Regime Especial concedido perderá sua eficácia:

I - pela revogação do benefício fiscal que lhe deu causa;

II - com a rejeição pela Assembléia Legislativa, hipótese em que não poderá ser concedido novo regime, ainda que remanescente a situação que o tenha motivado;

III - pela cassação, mediante ato da autoridade concedente, quando se mostrar prejudicial aos interesses da Fazenda Pública."

Posto isso, tendo sido publicada revogação da lei, sustentáculo do benefício, em agosto de 2006, imperioso considerar que, no exercício autuado (2008), o referido RET já havia perdido sua eficácia.

Saliente-se que, não procede a alegação da Defesa de que o RET nº 10/2005 foi prorrogado pelo RET nº 25/2007 (fls. 136/139), uma vez que esse RET tem como beneficiário o estabelecimento da Gol Transportes Aéreos S/A CNPJ 04.020.028/0056-15, diverso do estabelecimento cujas operações são objeto das exigências deste item do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, também é de crucial importância destacar que a convalidação dos procedimentos adotados com base no RET nº 10/2005, conforme previsão expressa do art. 11 do RET nº 25/2007, acostado pela Fiscalização às fls. 136/139, não pode abranger o período autuado, eis que esse é posterior à data do RET nº 25/2007, recebido pela Contribuinte em 06/11/07 (fl. 139).

Como bem manifestou a Fiscalização, fls. 161/163, a convalidação presta-se a tornar atos que eivados de vícios poderiam ser declarados ilegais, portanto, é óbvio que estes atos devem ser anteriores à data da convalidação, sendo que esta tem efeitos *ex tunc*.

Observe-se, ainda, que o RET 025/2007 ao mesmo tempo em que determina a convalidação dos procedimentos baseados no RET/2005, anuncia a revogação deste Regime Especial conforme consta às fls. 137 dos autos. Trancreve-se, *in verbis*:

"Considerando que o diferimento parcial do ICMS autorizado na forma do Regime Especial de Tributação - RET nº 010/2005, concedido à Gol Transportes Aéreos S/A, em 10 de março de 2005, foi revogado automaticamente com a revogação do art. 7º da Lei nº 15.292, de 5 de agosto de 2004, que amparava a concessão, pelo art. 12 da Lei nº 16.304, de 7 de agosto de 2006;"

Assim, ao contrário do que manifesta a Defesa, o RET 10/2005 não foi prorrogado pelo RET 025/2007 e nem houve convalidação dos procedimentos para o período autuado.

Correta a Fiscalização em considerar que as operações praticadas pela Autuada com a empresa aérea Gol Transportes Aéreos S/A - CNPJ 04.020.028/0003-03, no período ora em análise, não estavam amparadas por qualquer benefício fiscal.

Quanto à empresa aérea TAM Linhas Aéreas S/A - CNPJ 02.012.862/0001-60, verifica-se que não era ela a beneficiária de regime especial para a aplicação do benefício fiscal.

A beneficiária do RET nº 026/2007 (fls. 54/57) é a TAM CNPJ 02.012862/0005-93 localizada na Praça Bagatelli s/n em Belo Horizonte/MG, sendo que as notas fiscais, cujos benefícios fiscais foram desconsiderados, destina-se à TAM Linhas Aéreas S/A - CNPJ 02.012862/0001-60 localizada na Av. Jurandir, 856, Jd. Ceci - São Paulo/SP (consulta SINTEGRA fls. 62/63).

Alega a Defesa que não obstante o beneficiário do RET ser divergente do destinatário identificado nas notas fiscais deve o benefício ser aplicado em tais operações, por não constar no RET restrição quanto a sua aplicabilidade à subsidiária nele especificada. Argui ainda que a entrega dos combustíveis ocorre na aeronave estacionada nos domínios aeroportuários.

Não obstante, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Explica a Fiscalização que os abastecimentos individuais são devidamente registrados, mas para fazer jus ao benefício, as notas fiscais referentes devem ter obrigatoriamente como destinatárias as empresas que aderiram aos RETs com a perfeita identificação de endereço, inscrição estadual e CNPJ conforme consta no em tais regimes especiais.

Certo é 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.

Destaca-se 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;

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

Acresça-se que a Autuada não trouxe aos autos qualquer comprovação inequívoca de que o combustível constante nos documentos fiscais, objeto deste item do lançamento, destinou-se ao abastecimento de aeronave no Aeroporto Internacional Tancredo Neves, como por ela tangenciado.

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.

Ressalte-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 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Registre-se não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do CTN, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Quanto aos erros materiais apontados na peça impugnatória, houve por parte da Fiscalização a rerratificação e a correspondente reformulação do crédito tributário, sendo as demais alegações da Defesa 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 trabalho fiscal, legítimo é o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 111/135. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Goulart Ferreira (Revisora), que o julgava improcedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participou do julgamento, além das signatárias e da Conselheira vencida, o Conselheiro José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 02 de setembro de 2014.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Ivana Maria de Almeida
Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.541/14/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000209951-20
Impugnação: 40.010135814-31
Impugnante: Petrobras Distribuidora SA
IE: 376059023.11-53
Proc. S. Passivo: Arethusa de Souza Totti e Silva/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

Voto proferido pela Conselheira Luciana Goulart Ferreira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Trata-se de acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/08 a 31/12/08, ao entendimento de que a Autuada teria utilizado base de cálculo incorreta nas vendas internas de Querosene de Aviação – QAV.

Inicialmente, vale destacar que o fato de a Impugnante ter apurado saldo credor de ICMS no período de janeiro a outubro de 2008 não afasta a existência de pagamento antecipado no período, uma vez que as operações autuadas foram objeto de destaque do imposto e o pagamento foi realizado mediante compensação com saldo credor, nos termos do art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, que equipara a compensação com saldo credor ao pagamento em dinheiro:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração **e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro** como disposto neste artigo:

I - **as obrigações consideram-se liquidadas** por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a **diferença será liquidada** dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte. (Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesses termos, tendo ocorrido pagamento antecipado do tributo – ainda que parcial - no período autuado, e tratando-se o ICMS de tributo sujeito a lançamento por homologação, é aplicável o prazo de decadência previsto no art.150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual a Fiscalização dispõe do prazo de 5 (cinco) anos, contado dos fatos geradores, para a homologação (tácita ou expressa) do procedimento do contribuinte ou para o lançamento de ofício de valores que ainda entende devidos.

Com efeito, conforme entendimento definitivo do Superior Tribunal de Justiça (STJ), manifestado no âmbito de recurso representativo de controvérsia, na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), o prazo previsto no art. 173, inciso I do CTN somente é aplicável nos casos de fraude, dolo ou simulação ou quando da ausência total de recolhimento do tributo pelo contribuinte no período de apuração:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao

lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o 'primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, S/P, 2004, págs.. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A título de exemplo, vejam-se as seguintes decisões do STJ em que o entendimento consolidado no referido REsp 973.733/SC foi aplicado ao ICMS:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.

1. **O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN.** Precedentes: AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.238.000/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 29/06/2012.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1318020/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 27/08/2013) (destacou-se)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO A QUO DO PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ART. 150, § 4º. DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTS. 173, I E 150, § 4º. DO CTN. PRECEDENTES DOS STJ. RESP 973.733/SC, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 18.09.2009, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RES. 8/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O pagamento a menor feito sem observância dos parâmetros legais é desinfluyente para a fixação do prazo decadencial, em vista de que **a jurisprudência desta Corte, firmada inclusive em recurso repetitivo (REsp. 973.733/SC), dirime a questão jurídica do prazo decadencial para a constituição do tributo sujeito à homologação a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte, sendo despiciendo questionar o motivo pelo qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo** (AgRg no AREsp. 187.108/MG, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 18.09.2012).

2. Agravo Regimental do ESTADO DE SANTA CATARINA desprovido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(AgRg no AREsp 164.508/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2012, DJe 23/11/2012)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL: OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(AgRg no Resp 1228217/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/08/2011, DJe 09/08/2011) (destacou-se).

Dessa forma, considerando que a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN às hipóteses de recolhimento a menor de tributo sujeito ao lançamento por homologação (tal como o ICMS: art. 24 da Lei Complementar nº 24/75) foi pacificada pelo STJ sob o rito do art. 543-C do CPC, e correspondendo o processo administrativo a procedimento de acerto do crédito tributário, entendendo extinta a exigência fiscal, em razão da decadência, nos períodos de janeiro a novembro de 2008, cancelando, por conseguinte, essa parcela do lançamento.

O lançamento também tem como fundamento a insuficiência de recolhimento de ICMS devido a formação incorreta da base de cálculo do imposto relativa à saída de Querosene de Aviação – QAV em operação interna, pela inobservância da alíquota vigente, aplicável para a mercadoria, quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

Segundo a Fiscalização, uma vez que a alíquota prevista para a mercadoria é de 25% (vinte e cinco por cento), essa deveria ter sido utilizada na formação da base de cálculo do imposto, independentemente do benefício fiscal concedido via Regime Especial.

Ocorre que esse entendimento não resiste à interpretação teleológica e histórica dos Regimes Especiais concedidos às empresas aéreas.

Os Regimes Especiais foram concedidos com fundamento no art. 225 da Lei 6.763/75 e art. 223 do RICMS, que autorizam o Poder Executivo a adotar medidas de proteção à economia do Estado, em reação à concessão de benefício fiscal celebrado por outro Ente da Federação não previsto em lei complementar ou convênio (conforme indicado em todos os Regimes Especiais, fls. 50/61).

No caso concreto, a concessão dos Regimes Especiais correspondeu à reação do Estado de Minas Gerais a benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro às empresas aéreas de redução da alíquota incidente na operação para 3% (três por cento). É o que consta expressamente dos Regimes Especiais concedidos, como se verifica, a título exemplificativo:

Regime Especial de Tributação (RET) nº 026/07

O Diretor da Superintendência de Tributação, no uso de sua atribuição, com fundamento no dispositivo no art. 225 de Lei nº 6.763, de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

26 de dezembro de 1975, e no art. 223 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, e

Considerando o tratamento fiscal diferenciado dispensado pelo Estado do Rio de Janeiro às operações internas com querosene de aviação (QAV), reduzindo a alíquota do ICMS para 3% (três por cento), autorizado nos termos do §5º do art. 14 da Lei nº 2.657/96, acrescentado pelo art. 12 da Lei nº 4.181, de 29 de setembro de 2003, e implementado pelo Decreto nº 36.454, de 29 de outubro de 2004; Considerando que a vantagem proporcionada às empresas aéreas impedem o abastecimento de aeronaves em território mineiro e resultam em concorrência desfavorável com considerável prejuízo ao erário; Considerando que a ausência de abastecimento de aeronaves poderá implicar em alterações de rotas e em redução de voos, com conseqüente prejuízo às configurações da logística de cargas destinadas às empresas minerárias; Considerando, por outro lado, que a alteração de rota de abastecimento poderá incrementar o mercado de cargas aéreas e a atração de investimentos para o território mineiro; (...)(fls. 54/57).

Portanto, com o objetivo expresso de reagir ao benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro, de redução de alíquota para 3% (três por cento), o Estado de Minas Gerais concedeu a seguinte redução de carga tributária:

Regime Especial de Tributação (RET) nº 026/2007 -

Art. 1º Fica diferido 88% (oitenta e oito por cento) do ICMS incidente nas operações internas com querosene de aviação (QAV) destinada ao abastecimento das aeronaves da TAM LINHAS AÉREAS S/A, identificada em epígrafe, doravante denominada TAM, promovidas pelos distribuidores estabelecimentos no Aeroporto Internacional Tancredo Neves (Aeroporto de Confins), no Município de Confins, de forma que a carga tributária resulte em 3% (três por cento).
(fl.55 - destacou-se).

Ou seja, com o objetivo explícito de reagir aos efeitos do benefício fluminense, o Estado de Minas Gerais também reduziu a carga tributária dessas operações para 3% (três por cento).

Veja-se que o fato de o Estado de Minas Gerais ter concedido o benefício na forma de diferimento, ao invés de redução de alíquota, em nada altera o fato de que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a carga tributária foi reduzida para 3% (três por cento). Ou seja, para reagir ao benefício do Estado do Rio de Janeiro, o Estado de Minas Gerais concedeu o mesmo benefício.

Nesses termos, a regra contida no Regime Especial de “diferimento de 88% (oitenta e oito por cento) do imposto devido” não pode ser interpretada de forma isolada do sistema em que foi inserida, sem considerar a previsão de que a carga tributária deve resultar em 3% (três por cento), também contida no art. 1º do Regime Especial, acima citado, em conjunto com o objetivo expresso do Regime Especial de equiparação da tributação em Minas Gerais com a praticada no Rio de Janeiro.

Não obstante o objetivo do Regime Especial, a forma de cálculo defendida pela Fiscalização implica a tributação da operação com carga superior a 3% (três por cento), sendo que a utilizada pela Autuada obedece expressamente esse limite:

Fiscalização	
Preço da mercadoria sem ICMS	100,00
Alíquota	25%
Base de Cálculo	133,33333
ICMS Devido	33,333333
Percentual diferido 88%	29,333333
ICMS a Pagar	4,00
Autuada	
Preço da mercadoria sem ICMS	100,00
Alíquota	3%
Base de Cálculo	103,09278
ICMS Devido	25,773196
Percentual diferido 88%	22,680412
ICMS a Pagar	3,09

A consideração do montante de 3% (três por cento) na formação da base de cálculo não viola a previsão da legislação de inclusão do “montante do imposto devido” em sua própria base, já que o imposto devido, no caso concreto, leva em consideração a carga tributária de 3% (três por cento):

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:

(...)

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). (Destacou-se).

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; (Grifou-se).

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. (Grifou-se)

Parte Geral do 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. (Destacou-se).

Nesses termos, verifica-se que a forma de cálculo do tributo, realizada pela Autuada, respeitou a interpretação teleológica e histórica do Regime Especial, já que em consonância com a legislação e com o objetivo explícito do Estado de Minas Gerais ao concedê-lo.

Por essas razões, voto pela improcedência do lançamento.

Sala das Sessões, 02 de setembro de 2014.

**Luciana Goulart Ferreira
Conselheira**