

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.728/15/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000249225-34  
Impugnação: 40.010137402-53  
Impugnante: Petrobras Distribuidora S/A  
IE: 376059023.11-53  
Proc. S. Passivo: Arethuzza Totti Silva Leonardo/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

### **EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA – SAÍDA DE MERCADORIA EM OPERAÇÃO INTERNA – QUEROSENE DE AVIAÇÃO - QAV. Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS em razão da formação incorreta da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadoria (Querosene de Aviação - QAV) em operações internas, sujeitas ao diferimento parcial do imposto, bem como aplicação de tal benefício fiscal em operações para as quais não havia previsão. Entretanto, em relação ao estabelecimento da VRG Linhas Aéreas Ltda. de Uberlândia/MG, apenas devem ser mantidas as exigências em razão da formação incorreta da base de cálculo do imposto. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Em relação à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei n.º 6.763/75, deve ser excluída a exigência até 16 de dezembro de 2009.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais, relativas ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2009:

- descumprimento das obrigações principal e acessória provenientes de destaque e recolhimento a menor do ICMS incidente nas operações de saídas de Querosene de Aviação - QAV, decorrente da apuração incorreta da base de cálculo do imposto nas operações amparadas por benefícios fiscais estabelecidos nos Regimes Especiais de Tributação - RET concedidos às companhias aéreas, para os quais a empresa formalizou sua participação por meio da assinatura de Termo de Adesão;

- emissão de notas fiscais de venda de combustível para as empresas VRG Linhas Aéreas S/A e Webjet Linhas Aéreas S/A, com ICMS calculado considerando-se o benefício, apesar destas empresas não possuírem Regime Especial.

Tendo em vista a existência de saldo credor na conta gráfica, as diferenças apuradas foram levadas à Verificação Fiscal Analítica e Recomposição da Conta

Gráfica, o que resultou em ICMS a recolher apurado nos meses de junho, julho, setembro e outubro de 2009. Relativamente aos demais períodos, os débitos apurados, foram abatidos do saldo credor existente. Saliente-se ainda que, o saldo credor inicialmente considerado, foi aquele apurado para o mês de dezembro de 2008 na recomposição da conta gráfica que é parte do PTA n.º 01.000.209.951-20.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso VII, alínea “c”.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 94/115, argumentando, em síntese:

- o lançamento fiscal objeto da presente cobrança exige o pagamento de ICMS relativo aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009, todavia, foi intimada da lavratura do Auto de Infração somente 16 de dezembro de 2014, oportunidade em que, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, já estaria decaído o direito da Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário;

- este entendimento já foi inclusive sedimentado em julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, realizado nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, estando pacificado que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a Fazenda deverá constituir o crédito no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional;

- o resultado do julgamento feito pelo Superior Tribunal de Justiça irá se aplicar automaticamente para os recursos especiais que aguardam julgamento;

- no presente caso, mesmo prevalecendo a tese fazendária, o que se admite para fins da presente argumentação, ocorreu o pagamento parcial do ICMS e não há alegação pelo Estado de fraude, dolo ou simulação por parte da ora embargante, restando atendido o requisito apontado pelo Superior Tribunal de Justiça;

- assim, deve ser sumariamente declarada a decadência do direito de lançar relativo aos fatos geradores anteriores a 16 de dezembro de 2009;

- o Estado de Minas Gerais conferiu Regimes Especiais de Tributação, beneficiando as companhias aéreas com a redução da carga tributária na aquisição interna de Querosene de Aviação – QAV de forma que 88% (oitenta e oito por cento) do imposto incidente em tais operações diferido para o momento da prestação do serviço de transporte aeroviário;

- assim, a carga tributária transferível para as companhias aéreas corresponde a 3% (três por cento) sobre o preço de venda do QAV, sendo a parcela diferida do imposto de responsabilidade exclusiva das companhias aéreas;

- considerando que os RETs reduziram a carga tributária do QAV para 3% (três por cento) sobre o preço fixado para a venda, tanto o produtor quanto os distribuidores calcularam o imposto devido com base na carga pretendida pelo Estado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- assim, toda a cadeia de fornecimento do QAV formou a base de cálculo do ICMS “por dentro”, utilizando a carga de 3% (três por cento);

- cita exemplo da sistemática adotada para formação da base de cálculo, destacando que no cálculo a carga tributária de 3% (três por cento) foi incluída na base de cálculo (a chamada base de cálculo “por dentro”) para após ser aplicada a alíquota de 3% (três por cento);

- apesar de a carga tributária ter sido reduzida, o Estado de Minas Gerais entende que o produtor e as distribuidoras deveriam incluir na base de cálculo a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para somente após aplicar a alíquota de 3% (três por cento), conforme se extrai do Relatório do Auto de Infração;

- para definição da base de cálculo do imposto o ilustre Auditor Fiscal afirma que deveria ser incluída não só a parcela efetivamente cobrada das companhias aéreas, como também a parcela diferida;

- a base de cálculo do ICMS, para a Fiscalização, deve contemplar também as parcelas não cobradas ou não recebidas em decorrência da operação;

- assim, a presente discussão gira em torno de se saber se a base de cálculo do ICMS deve ser formada pelo preço fixado para venda do produto, incluindo toda quantia cobrada ou recebida em decorrência da operação ou se, além disso, a base de cálculo do ICMS pode contemplar também as parcelas não cobradas ou não recebidas em decorrência da operação;

- a tributação sobre um valor não recebido de fato equivale a uma substituição tributária por antecipação, sendo certo que a substituição tributária só é legítima se prevista legalmente - o que não é o caso ora em estudo;

- contrariamente a este entendimento, a legislação de regência é clara ao determinar que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” da Constituição Federal, do art. 13, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96 e do art. 13, inciso IV da Lei Estadual n.º 6.763/75;

- e é dessa forma que deve ser interpretado o termo constante da Constituição Federal “*de modo que o montante do imposto a integre*”, conforme julgamento do RE n.º 582.461 que, em sede de Repercussão Geral;

- se somente 3% (três por cento) sobre o preço de venda foi pago pelas companhias aéreas e recebido pela ora Impugnante, somente esta parcela do ICMS podia ser incluída na sua base de cálculo;

- e não poderia ser diferente, na medida em que a base de cálculo de um tributo é o núcleo material e uma das expressões quantitativas da hipótese de incidência;

- com efeito, o que não é cobrado do adquirente não deve integrar a base de cálculo senão nos casos legalmente previstos de substituição tributária por antecipação e, conseqüentemente, está fora da hipótese de incidência do imposto;

- os próprios RETs deixam claro que a parcela diferida do imposto não integra a base de cálculo do imposto, conforme § 6º do art. 4º RET n.º 19/08:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não há prejuízo ao Fisco Mineiro, eis que o restante do imposto incidente sobre a operação foi diferido para o momento da prestação de serviço de transporte;
- o Fisco mineiro está exigindo o pagamento de tributo que já deveria ter sido recolhido pelas companhias aéreas;
- em relação à imputação de emissão de notas fiscais emitidas para os estabelecimentos que não possuíam RETs, destaca o art. 1º dos RET n.º 028/08 e o RET n.º 059/07;
- em que pesem os referidos RETs identificarem um estabelecimento no preâmbulo, este fato não tem o condão de restringir o alcance da norma;
- não obstante o princípio da autonomia tributária dos estabelecimentos, estabelecimentos são apenas unidades operacionais que compõem o patrimônio de uma pessoa jurídica;
- no segmento de aviação a entrega de combustível para companhia aérea não corresponde ao endereço de sua inscrição estadual, mas ocorre na aeronave estacionada nos domínios aeroportuários, administrados pela Infraero;
- considerando que os RETs visavam atrair o abastecimento das aeronaves para o aeroporto de Confins e considerando que as aeronaves apontadas foram lá abastecidas, não há como afastar a aplicação dos RETs às operações ocorridas;
- os "Considerandos" dos Regimes Especiais de Tributação - RETs concedidos às companhias aéreas demonstram com clareza a intenção do Estado de Minas Gerais de igualar a carga tributária do QAV à do Estado do Rio de Janeiro;
- figurava como mera aderente aos Regimes Especiais de Tributação, pouco importando a carga tributária na venda de QAV, eis que tal ônus é suportado pelas companhias aéreas, por ser o ICMS um tributo indireto;
- a necessidade de participação do produtor e do distribuidor para fins de atingimento do objetivo fazendário resta evidente, uma vez que sem a adesão do distribuidor, este teria que vender o combustível para a companhia aérea com a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) e não de 3% (três por cento);
- da mesma forma, se o produtor não aderisse ao RET, o distribuidor iria adquirir o combustível com 25% (vinte e cinco por cento) e iria revender com 3% (três por cento) de imposto, gerando acúmulo indesejado de crédito e, por conseguinte, a sua não adesão;
- portanto, o êxito no alcance dos objetivos fazendários estava condicionado à adesão do produtor e do distribuidor do combustível de aviação aos Regimes Especiais de Tributação - RETs;
- assim, conclui-se que a participação tanto do produtor quanto das distribuidoras, nesse caso, foi, única e exclusivamente, a de viabilizar o alcance dos objetivos almejados pelo Estado de Minas Gerais e pelas Companhias Aéreas;
- apesar de não ter qualquer benefício com a adesão aos RETs em questão, tendo-o assinado apenas com o fim de não criar obstáculo aos interesses do Estado de Minas Gerais, este, após decorridos vários anos de aplicação da base de cálculo na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

forma descrita pelos RETs, vem questionar todos os integrantes da cadeia econômica por suposta formação equivocada da base de cálculo;

- se o Estado de Minas Gerais tivesse logo de início deixado claro, por meio de ato normativo específico, que pretendia formar a base de cálculo incluindo a alíquota original, tanto o produtor quanto as distribuidoras provavelmente teriam adotado tal sistemática;

- o que não se pode admitir é que, após decorridos mais de cinco anos do fato gerador, o Fisco Mineiro venha questionar retroativamente a formação da base de cálculo, sendo que ele era informado mensalmente sobre o imposto recolhido por meio da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI);

- além de implicar no pagamento de multa superior a 700% (setecentos por cento), a autuação, após transcorrido tanto tempo, impede que os integrantes da cadeia econômica possam transferir a carga tributária para o “contribuinte de fato” (companhias aéreas), visto que o ciclo comercial foi encerrado;

- tal conduta não encontra amparo nos princípios que regem a administração pública, mormente no princípio da moralidade, devendo ser anulado.

Ao final, requer que seja reconhecida a decadência do direito de lançar relativo ao período anterior à 16 de dezembro de 2009 e seja julgado improcedente o Auto de Infração, com a conseqüente anulação do crédito tributário correspondente.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 130/139, contrariamente ao alegado na peça de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- 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;

- quanto à arguição de decadência parcial do crédito tributário, não assiste razão à Impugnante, face ao disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional;

- a regra do § 4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional, invocada pela Autuada, não se aplica ao caso, haja vista que esta se refere a valores oferecidos à tributação, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento;

- no caso em análise, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 1º de janeiro de 2010, findando-se em 31 de dezembro de 2014 e a Autuada foi notificada do Auto de Infração em 16 de dezembro de 2014, portanto, antes da data limite para que se efetivasse a decadência;

- a divergência 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 Lei Complementar n.º 87/96 e pela Lei Estadual n.º 6.763/75;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Impugnante em seus cálculos, supostamente estaria levando em consideração determinações legais, porém comete erro 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;

- os RETs em discussão não modificam a alíquota do imposto;

- cita o art. 155 da Carta Magna;

- o RPTA ao disciplinar os Regimes Especiais estabelece claramente em seu art. 57 que a aprovação do RET não dispensa da obediência à legislação;

- cita o art. 42, inciso I, subalínea “a.10” do RICMS/02;

- não há como se confundir um mero facilitador matemático constante nos textos do Regime Especial com a alíquota regularmente constituída;

- partindo desse equívoco os cálculos efetuados pelo contribuinte ocasionaram prejuízo ao Estado de Minas Gerais;

- exemplifica como efetuar o cálculo em contraponto ao cálculo demonstrado pela Impugnante;

- não há como considerar correta a metodologia defendida pelo contribuinte quando 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;

- não existe uma alíquota “original” e uma alíquota “reduzida”, existe, para o caso, tão somente a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);

- 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 Regimes Especiais;

- 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 constata-se 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;

- a Impugnante emitiu notas fiscais para as empresas VRG Linhas Aéreas Ltda. e Webjet Linhas Aéreas S/A considerando benefícios concedidos por Regimes Especiais de Tributação inexistentes, motivo que levou ao refazimento dos cálculos do ICMS devido referente a estas notas fiscais desconsiderando qualquer benefício;

- no caso da VRG Linhas Aéreas Ltda., a empresa detentora do Regime Especial 028/08 é a VRG Linhas Aéreas Ltda. sediada em Confins/MG;

- as notas fiscais destinadas à VRG Linhas Aéreas Ltda. localizada no município de Uberlândia/MG, tiveram o benefício desconsiderado, pois esta empresa não possui RET;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a empresa beneficiária do Regime Especial nº 059/07 é a Webjet Linhas Aéreas S/A localizada em Confins/MG, porém, as notas fiscais nas quais os benefícios foram desconsiderados, destinam-se à Webjet Linhas Aéreas S/A do Rio de Janeiro;

- a entrega física do combustível, se no tanque da empresa ou do avião, nesse caso, é pouco relevante para o deslinde da questão, importando que documentalmente o combustível é destinado às companhias aéreas, e não às aeronaves;

- o beneficiário do Regime Especial é o contribuinte que está identificado no PTA correlato, ainda que este contribuinte se trate de uma empresa subsidiária, o benefício concedido não se estende à matriz nem tampouco às outras subsidiárias;

- o Regime Especial de Tributação não tem caráter genérico, conforme art. 2º, inciso V do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos;

- a correta identificação do legítimo detentor do Regime Especial na nota fiscal que acoberta a operação é condição *sine ne qua non* para fruição do benefício.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamento de fls. 143/155, opina pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca das seguintes imputações fiscais, relativas ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2009:

1) descumprimento das obrigações principal e acessória provenientes de destaque e recolhimento a menor do ICMS incidente nas operações de saídas de Querosene de Aviação - QAV, decorrente da apuração incorreta da base de cálculo do imposto nas operações amparadas por benefícios fiscais estabelecidos nos Regimes Especiais de Tributação - RET concedidos às companhias aéreas, para os quais a empresa formalizou sua participação por meio da assinatura de Termo de Adesão.

O benefício fiscal constante do RET consiste no diferimento de 88% (oitenta e oito por cento) do imposto incidente nas operações internas de QAV destinada ao abastecimento das aeronaves, implicando em destaque do ICMS referente a 12% (doze por cento) do imposto devido, facultada a aplicação do multiplicador de 0,03 (três centésimos) sobre o preço fixado para a venda do produto.

Da análise dos documentos fiscais, a Fiscalização verificou que para definição da base de cálculo do imposto, a Impugnante deixou de incluir o imposto à sua própria base de cálculo.

2) emissão de notas fiscais de venda de combustível para as empresas VRG Linhas Aéreas S/A, Inscrição Estadual n.º 001.039.262.02-60, CNPJ n.º 07.575.651/0033-36, e Webjet Linhas Aéreas S/A, Inscrição Estadual do Rio de Janeiro

n.º 77.829.059, CNPJ n.º 05.730.375/0001-20, com ICMS calculado considerando-se o benefício, apesar destas empresas não possuírem Regime Especial.

Tendo em vista a existência de saldo credor na conta gráfica, as diferenças apuradas foram levadas à Verificação Fiscal Analítica e Recomposição da Conta Gráfica, o que resultou em ICMS a recolher apurado nos meses de junho, julho, setembro e outubro de 2009. Relativamente aos demais períodos, os débitos apurados, foram abatidos do saldo credor existente. Saliente-se ainda que, o saldo credor inicialmente considerado, foi aquele apurado para o mês de dezembro de 2008 na recomposição da conta gráfica que é parte do PTA n.º 01.000.209.951-20.

Exigências de ICMS e das Multa de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, VII, alínea “c”.

### **Da Decadência**

Inicialmente, cumpre destacar que a Impugnante questiona, preliminarmente, a ocorrência de decadência.

Assim, antes mesmo de se verificar as imputações fiscais, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos até 16 de dezembro de 2009, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de 1º de janeiro a 31 de outubro de 2009. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retrotranscrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um "Lançamento de Ofício", pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos por ela feitos em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

As informações prestadas na declaração, preenchida e entregue pelo contribuinte onde constam às operações objeto da autuação, no caso do ICMS, não incorreram na homologação ficta ou tácita, que se opera pelo decurso de prazo, sem manifestação da autoridade administrativa, porque o Fisco apurou diferenças efetuando o lançamento de ofício.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2010, findando-se em 31 de dezembro de 2014.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2015.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 16 de dezembro de 2014 (fl. 92), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2009, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescenta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, a exemplo dos Acórdãos n.ºs 3.997/13/CE, 21.262/14/3ª e 21.457/14/1ª.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

### **Da Formação Incorreta da Base de Cálculo do Imposto**

Consta dos autos que as saídas de QAV, objeto deste item do Auto de Infração, estavam sujeitas ao diferimento parcial do imposto no percentual de 88% (oitenta e oito por cento) do imposto devido, nos termos dos Regimes Especiais de Tributação concedidos às companhias aéreas no período autuado.

Defende a Fiscalização que antes de aplicar o benefício concedido às companhias aéreas é necessário calcular o valor do imposto devido seguindo as determinações previstas na legislação tributária, especialmente a inclusão do imposto na sua base de cálculo, observada a alíquota vigente para a mercadoria.

Lado outro, a Impugnante sustenta que a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração sob a premissa de que houve recolhimento a menor de ICMS, no entanto, apenas houve regular aplicação dos Regimes Especiais de Tributação, os quais estabelecem a carga tributária de 3% (três por cento) nas saídas de querosene de aviação, em operações internas, sendo este o percentual que deve ser incluído na base de cálculo do imposto.

Com razão a Fiscalização, pois, de fato, a apuração da base de cálculo do imposto, nos termos da legislação que rege a matéria, precede a aplicação das normas previstas nos regimes especiais concedidos.

Determinam os Regimes Especiais de Tributação, em relação ao período autuado, o seguinte:

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 (...), promovidas pelos distribuidores estabelecidos no Aeroporto Internacional Tancredo Neves (Aeroporto de Confins), no Município de Confins, de forma que a carga tributária resulte em 3% (três por cento).

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

I - no campo próprio, destaque do ICMS referente a 12% (doze por cento) do imposto devido;

- no campo "Informações Complementares", a expressão: "Diferimento parcial do ICMS - RET nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O que se depreende dos referidos Regimes Especiais de Tributação é que as saídas de querosene de aviação nas operações internas nele especificadas estavam sujeitas, no período autuado, ao diferimento parcial do imposto no montante de 88% (oitenta e oito por cento), de forma que a carga tributária efetiva resultasse em 3% (três por cento), não constando em tal regime qualquer redução de alíquota para a mercadoria autuada.

Nota-se que consta em tais regimes especiais de tributação que o documento fiscal deverá conter todos os requisitos exigidos na legislação.

Nesse diapasão, vale dizer que à luz do disposto na alínea “i”, inciso XII, § 2º, art. 155 da Constituição Federal de 1988, no art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96, também reproduzidos na legislação estadual, a seguir mencionada, o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo. Examine-se:

### Constituição Federal de 1988

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

.....  
XII - cabe à lei complementar:

.....  
i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

### Lei Complementar n.º 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;

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

**Lei n.º 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.

De se notar que, diferentemente do entendimento da Impugnante, 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 análogas a dos presentes autos, dentre as quais se destacam as seguintes:

**Consulta de Contribuinte n.º 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 n.º 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 listadas nesse artigo.

Conforme determinado no § 3º do art. 3º citado, a base de cálculo do ICMS nas operações alcançadas pelo RET não pode ser inferior ao montante resultante da soma do valor dos “insumos de aço aplicados na produção” da mercadoria, inclusive matéria-prima, acrescido do valor resultante da aplicação de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) sobre o valor destes insumos e matéria-prima.

A base de cálculo do ICMS está definida no art. 43 do RICMS/02, devendo ser observadas, ainda, para sua determinação, as regras contidas nos arts. 44 a 54 do mesmo Regulamento.

Assim, na saída de mercadoria, a qualquer título, a base de cálculo do ICMS será o valor da operação ou, na sua falta, os valores previstos nas alíneas do inciso IV do art. 43 do RICMS/02.

Observadas as regras acima referidas, a Consulente deverá ainda considerar o disposto no § 3º do art. 3º de seu RET. Desse modo, a base de cálculo do ICMS será o valor previsto nos incisos e alíneas do art. 43 do RICMS/02, conforme o caso, não podendo ser inferior ao valor definido no Regime Especial.

A expressão “insumos de aço aplicados na produção” alcança todo e qualquer material de aço aplicado pela Consulente na elaboração da mercadoria. Desta forma, caso efetivamente o único “insumo de aço” aplicado pela Consulente seja chapa de aço, para definir o limite previsto no § 3º do art. 3º do RET deve ser considerado o montante correspondente à soma do valor das chapas de aço adquiridas com o resultado da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicação do percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor destas aquisições.

.....  
A alíquota prevista para o querosene de aviação encontra-se definida no art. 42, inciso I, subalínea “a.10” do RICMS/02, que no período autuado era de 25% (vinte e cinco por cento), não tendo sido alterada por meio dos regimes especiais concedidos às companhias aéreas, aos quais a Impugnante aderiu.

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

A forma de cálculo do imposto está exemplificada à fl. 56 (Demonstrativo da Apuração Correta do ICMS Devido), utilizando para tal, valores de nota fiscal emitida pela Impugnante.

Para que fique clara a situação, toma-se por base o exemplo dado pela própria Impugnante à fl. 100:

### **Cálculo da Impugnante:**

Preço da Mercadoria: R\$ 1000,00

Carga Tributária de 3%: R\$ 30,00

Base de cálculo por dentro: R\$ 1.030,00.

(Cumpra observar que, na realidade para o exemplo, se a alíquota estivesse correta, o valor da base de cálculo por dentro seria:  $1000,00/0,97 = R\$ 1030,93$ .)

Imposto devido:  $1030,00 \times 0,03 = 30,90$  (valor correto: R\$ 30,93)

A seguir, a Impugnante exemplifica como seria o cálculo por parte da Fiscalização:

Preço da Mercadoria: R\$ 1.000,00

Base de cálculo por dentro: R\$ 1.250,00

Imposto devido:  $R\$ 1.250,00 \times 0,03 = R\$ 37,50$

Não há como considerar correta a metodologia defendida quando confere o status de alíquota a um 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.

Não existe uma alíquota “original” e uma alíquota “reduzida”, existe, para o caso, a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) determinada pela legislação.

Em virtude da divergência apontada, o cálculo do imposto por parte da Impugnante se desenvolve de maneira que se chega a um resultado que não corresponde ao valor do imposto realmente devido, pois, em lugar da alíquota foi

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilizado um valor menor, fruto da errada interpretação dos textos dos Regimes Especiais.

Poder-se-ia questionar, então, quando usar o fator matemático previsto. Para a resposta a este questionamento veja-se o que dizem os RETs:

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

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

Assim, no exemplo citado a fl. 56, o valor do ICMS corretamente apurado pelo Fisco foi de R\$ 1.272,55 (mil, duzentos e setenta e dois reais e cinquenta e cinco centavos), após ser considerado o benefício e para uma base de cálculo de R\$ 42.418,25 (quarenta e dois mil, quatrocentos e dezoito reais e vinte e cinco centavos) - Preço da mercadoria após ser embutido o ICMS.

Ao aplicar-se o multiplicador diretamente à base de cálculo, tem-se:  $0,03 \times R\$ 42.418,25 = R\$ 1.272,55$  (mil, duzentos e setenta e dois reais e cinquenta e cinco centavos), ou seja, obtêm-se o ICMS devido de forma direta, sem maiores cálculos do benefício.

Da leitura dos RETs não é possível se inferir que estes objetivem trocar a alíquota do imposto pelo facilitador matemático, não se podendo confundir o conceito de alíquota e de carga tributária efetiva.

Desta forma, a carga tributária efetiva de 3% (três por cento) determinada pelo Regime 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.

### **Da emissão de notas fiscais de venda de combustível (QAV) para companhias aéreas, não detentoras de RET, considerando o benefício fiscal de diferimento parcial do imposto na apuração do ICMS devido.**

Acusa a Fiscalização a Impugnante de ter emitido notas fiscais para as companhias aéreas VRG Linhas Aéreas Ltda., localizada em Uberlândia/Minas Gerais, Inscrição Estadual n.º 001.039.262.02-60/CNPJ 07.575.651/0033-36, e Webjet Linhas Aéreas S/A (Inscrição Estadual do Rio de Janeiro n.º 77.829.059/CNPJ 05.730.375/0001-20) considerando, na apuração do imposto devido, os benefícios fiscais concedidos para operações internas, mas que não foi concedido a essas empresas qualquer RET.

Assim, a Fiscalização refez os cálculos do ICMS devido referente às notas fiscais nas quais constam os destinatários mencionados, sem considerar qualquer benefício fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Explica a Fiscalização que no caso da VRG Linhas Aéreas Ltda., a empresa detentora de regime especial é a VRG Linhas Aéreas Ltda. Inscrição Estadual n.º 001.039.262.01-89 e CNPJ n.º 07.575.651/0030-93, sediada em Confins/Minas Gerais (fl. 65), e não o estabelecimento localizado em Uberlândia.

No que tange à WEBJET Linhas Aéreas S/A, informa a Fiscalização que a empresa beneficiária do Regime Especial 059/2007 (fl. 76) é a Webjet Linhas Aéreas S/A, Inscrição Estadual n.º 001.052892.0065 e CNPJ n.º 05.730375/0099-88, localizada em Confins/Minas Gerais, porém, nas notas fiscais autuadas consta como destinatário a Webjet Linhas Aéreas S/A, Inscrição Estadual do Rio de Janeiro n.º 77.829.059/CNPJ 05.730.375/0001-20 (consulta Sintegra fl. 90).

No entender da Defesa, não obstante o beneficiário do RET ser divergente do destinatário identificado nas notas fiscais, deve o benefício fiscal 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.

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 que aderiram aos 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.

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 para fruição do benefício.

Assiste razão apenas parcialmente à Fiscalização.

Isto porque o próprio texto do Regime Especial citado ampara as operações realizadas com VRG Linhas Aéreas Ltda., localizada em Uberlândia/Minas Gerais, Inscrição Estadual n.º 001.039.262.02-60/CNPJ 07.575.651/0033-36.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O RET n.º 028/2008 não é restrito ao estabelecimento da Varig de CNPJ n.º 07.575.651/0030-93, alcançando o estabelecimento de Uberlândia.

Neste sentido, destaca-se, também o art. 1º dos RET n.º 028/08:

"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 VRG LINHAS AÉREAS S/A, identificada em epígrafe, doravante denominada VRG, promovidas pelos distribuidores estabelecidos no Aeroporto Internacional Tancredo Neves (Aeroporto de Confins), no Município de Confins, de forma que a carga tributária resulte em 3% (três por cento)." (grifos apostos)

Vê-se com clareza que o referido Regime Especial de Tributação, se destina às aeronaves da referida companhia aérea que efetuarem seus abastecimentos no aeroporto de Confins.

Em que pese os referido Regime Especial de Tributação identificar um estabelecimento no preâmbulo, este fato não tem o condão de restringir seu alcance, pois as aeronaves não pertencem a esse ou àquele estabelecimento, mas à própria Varig.

Cumprir acrescentar, ainda, que dadas as peculiaridades do setor de aviação a entrega de combustível para companhia aérea não corresponde ao endereço de sua inscrição estadual. De fato, a entrega física de combustível ocorre na aeronave estacionada nos domínios aeroportuários, administrados pela Infraero.

Considerando que o RET visa atrair o abastecimento das aeronaves para o aeroporto de Confins e considerando que as aeronaves apontadas no lançamento pertencem VRG Linhas Aéreas Ltda., tendo sido abastecidas naquele aeroporto, não há como afastar a aplicação dos referidos RET às operações ocorridas.

O mesmo, entretanto, não pode se dar em relação Webjet Linhas Aéreas S/A, Inscrição Estadual do Rio de Janeiro n.º 77.829.059/CNPJ 05.730.375/0001-20. Isto porque o Regime Especial de Tributação se refere a concessão de um diferimento, ainda que parcial.

A técnica do diferimento não é aplicável a operações interestaduais, daí porque o destinatário das operações deve ser mineiro.

### **Da Multa Isolada**

A partir da penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o correto destaque do imposto devido.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Importante frisar que esta análise deve ser feita a partir do dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores tendo em vista que a alteração da legislação não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alcança os lançamentos já efetuados a menos que haja redução da penalidade aplicada ou a imputação fiscal deixe de ser qualificada como passível de sanção.

Assim, entende-se que à Impugnante em relação ao presente lançamento não se aplica a alteração promovida no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, com o advento da Lei n.º 19.978/11.

O dispositivo sancionador anterior assim dispunha:

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

.....  
VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;  
..... (grifos não constam do original)

Esta redação do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 se encontrou vigente no período de 1º de novembro de 2003 até 31 de dezembro de 2011 e os fatos geradores constantes do presente lançamento são de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2009.

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

No período anterior a 31 de outubro de 2003, grande discussão se apresentava em relação à aplicabilidade do dispositivo nos casos de arbitramentos realizados com base em parâmetros de tabelas, pauta de valores, documentos do próprio contribuinte, conclusão fiscal ou documentos extrafiscais com menção apenas aos valores de venda, sem descrição de mercadorias, persistindo dúvidas quanto a se aplicar o disposto no inciso VII ou a previsão contida no inciso II do mesmo art. 55, ou mesmo nenhuma das imputações fiscais.

Vários foram os posicionamentos da então Superintendência de Legislação Tributária - SLT, no sentido de definir qual a penalidade, nos diversos casos ora mencionados.

Com efeito, a regra do novo inciso VII veio por fim à polêmica instalada, ou seja: quando identificados os tipos previstos no inciso II (saída, entrega, transporte, estoque ou depósito) sem documento fiscal, aplica-se a pena nele prevista. Ao contrário, quando o tipo se referir a subfaturamento ou arbitramento, por exemplo, aplica-se a pena capitulada no inciso VII do art. 55 do mencionado diploma legal.

Entretanto, o caso ora analisado, trata-se de uma operação em que não se verifica a hipótese de subfaturamento ou outro ilícito praticado com a finalidade de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

impedir a ocorrência do fato gerador. Cuida-se de retenção a menor do imposto devido por substituição tributária.

Certo é que o tipo penal estabelecido no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, em sua redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores do imposto exigido nos presentes autos, visava punir a subtração de base de cálculo nas operações próprias, não se aplicando ao imposto devido por substituição tributária.

Esta matéria vem sendo reiteradamente decidida pelo CC/MG, de forma desfavorável ao Fisco, como espelha o Acórdão n.º 20.542/11/1ª, de cuja fundamentação se extrai o seguinte excerto:

“PORTANTO, OS FATOS E FUNDAMENTOS QUE LEVARAM A AUTUAÇÃO DIZEM RESPEITO A ENTENDIMENTOS E INTERPRETAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

AO ANALISAR A QUESTÃO DO ERRO NO DIREITO PENAL, O EMINENTE JURISTA HUGO DE BRITO MACHADO, EM SUA OBRA “ESTUDOS DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO”, ASSIM SE MANIFESTA:

“A DOUTRINA DO DIREITO PENAL REGISTRA NOTÁVEL EVOLUÇÃO NO TRATAMENTO DO ERRO. ANTES, REFERIA-SE AO ERRO DE FATO, COMO CAPAZ DE ELIDIR A RESPONSABILIDADE PENAL, E AO ERRO DE DIREITO, QUE TINHA COMO IRRELEVANTE PARA ESSE FIM, FUNDADA NO PRINCÍPIO DE QUE NINGUÉM PODE DESCUMPRIR A LEI ALEGANDO QUE A DESCONHECE. A DOUTRINA MODERNA, PORÉM, JÁ NÃO COGITA DE ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO, MAS DE ERRO DE TIPO E ERRO DE PROIBIÇÃO.” (.....)

ASSIM, O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA, QUE NO ENTENDIMENTO DO CHEFE DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, ACOLHIDO EM ALGUNS JULGADOS DA CORTE MAIOR, É CAPAZ DE EXCLUIR A CONFIGURAÇÃO DO CRIME DE SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTO, GANHA EXPLICAÇÃO COERENTE, E CONSISTENTE, NO ÂMBITO DA DOUTRINA DOS PENALISTAS, COMO ERRO DE TIPO.

O ERRO QUE, EM PRINCÍPIO, NÃO TEM ESSE RELEVO, É O DENOMINADO ERRO DE PROIBIÇÃO, CONSISTENTE NO ERRADO ENTENDIMENTO DO PRÓPRIO PRECEITO PENAL.

ADEMAIS, PARA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES NO CAMPO TRIBUTÁRIO, POR SE TRATAR DE NORMA SANCIONATÓRIA, DEVE-SE TER EM MENTE OS MESMOS DITAMES DO DIREITO PENAL E PARA TANTO DEVE O TIPO DESCRITO NA NORMA SANCIONATÓRIA GUARDAR ESTRITA CONSONÂNCIA COM A CONDUTA TIDA COMO FALTOSA OU DELITUOSA.

NÃO É OUTRO O ENTENDIMENTO DA DOCTRINA PÁTRIA. NESTE SENTIDO, CITE-SE DO MESTRE RICARDO CORRÊA DALLA, EM SUA OBRA "MULTAS TRIBUTÁRIAS – NATUREZA JURÍDICA, SISTEMATIZAÇÃO E PRINCÍPIOS APLICÁVEIS":

.....  
MISABEL DERZI JÁ ESCLARECEU QUE "O MODO DE PENSAR PADRONIZANTE (DITO, INADEQUADAMENTE, TIPIFICANTE) CONDUZ O INTÉRPRETE A UMA DISTÂNCIA DO CASO ISOLADO; ELE SÓ ALCANÇA O ESQUEMA DO PRÓPRIO CASO."

COSTUMA-SE ENTENDER A TIPICIDADE DE FORMA RESTRITIVA.

NO CASO EM TELA, A NORMA DETERMINA COMO CONDUTA A SER PUNIDA "CONSIGNAR EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO (...) BASE DE CÁLCULO DIVERSA DA PREVISTA PELA LEGISLAÇÃO".

NA HIPÓTESE ORA ANALISADA, A IMPUGNANTE NÃO DESTACOU O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SENDO A IMPUTAÇÃO FISCAL, APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. CONTUDO, NO DOCUMENTO FISCAL, FOI DESTACADA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA.

A SANÇÃO TRAZIDA PELO INCISO VII DO ART. 55 VISA COIBIR PROCEDIMENTOS TOMADOS COM O CONHECIMENTO DA QUESTÃO. EFETIVAMENTE, A NORMA NÃO VISA PUNIR O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS.

É DE SE SALIENTAR QUE A PENALIDADE RETROMENCIONADA, DA FORMA COMO ESTÁ REDIGIDA, PROCURA PUNIR O CONTRIBUINTE QUE, CONHECENDO A BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO NO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO, DEIXA DE CONSIGNÁ-LA NO DOCUMENTO FISCAL DE FORMA PROPOSITAL, VISANDO REDUZIR INDEVIDAMENTE OS VALORES A SEREM RECOLHIDOS."

O Fisco entende como correta a aplicação da penalidade disposta na alínea "c" do inciso VII do art. 55, com a redação dada pela Lei n.º 19.978/11.

Veja-se a redação dada pela Lei n.º 19.978/11 ao dispositivo em comento:

Art. 55 -.....  
VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:  
.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

.....

O dispositivo aplicado pela Câmara, com a redação acima transcrita pela qual foi acrescida a alínea "c", está vigente em nossa legislação a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme foi estabelecido pelo art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

As notas fiscais objeto do lançamento ora analisado foram emitidas no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2009.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, tem-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Determina o art. 106 do Código Tributário Nacional as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra na alínea "c" inserida no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 que a alteração introduzida tenha caráter expressamente interpretativo e, com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que, na verdade, a atual redação trouxe uma penalidade nova, aplicável exatamente no caso de substituição tributária. Esta alteração denota que a redação anterior não abrangia mesmo o caso tratado nos autos.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, pois, apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração, muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”. Desta forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Ocorre que este posicionamento no caso em tela apenas é válido para um dos membros da Câmara, no caso a relatora desta decisão. Contudo, houve encontro de entendimentos entre este posicionamento e aquele que considera decaído o direito da Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário até 16 de dezembro de 2009.

Em face desta circunstância, deve ser excluída a exigência da multa isolada até a citada data, qual seja, 16 de dezembro de 2009.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: 1) excluir a exigência da multa isolada até 16/12/09; 2) manter, em relação ao estabelecimento da VRG Linhas Aéreas Ltda. de Uberlândia/MG, apenas as exigências em razão da formação incorreta da base de cálculo do imposto. Vencidos, em parte, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Relatora) e José Luiz Drumond, que mantinham a multa isolada; Luciana Mundim de Mattos Paixão que excluía integralmente a multa isolada e a Luciana Goulart Ferreira (Revisora) que excluía todas as exigências até 16/12/09 em face da decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN e todas as exigências em relação a VRG Linhas Aéreas Ltda. de Uberlândia/MG. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 22 de abril de 2015.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Relatora designada**

T

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

---

Acórdão:	20.728/15/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000249225-34	
Impugnação:	40.010137402-53	
Impugnante:	Petrobras Distribuidora SA	
	IE: 376059023.11-53	
Proc. S. Passivo:	Arethuzza Totti Silva Leonardo/Outro(s)	
Origem:	DF/Divinópolis	

---

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, 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.

Como visto, o presente lançamento versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS incidente nas operações de saídas de Querosene de Aviação - QAV, decorrente da apuração incorreta da base de cálculo do imposto e emissão de notas fiscais de venda de combustível com ICMS calculado considerando-se benefício fiscal, inexistente.

As exigências fiscais são do ICMS apurado e das Multa de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, VII, alínea “c”.

A decisão majoritária julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a exigência da multa isolada até 16/12/09.

Outro é o entendimento desta Conselheira.

Primeiro porque, como discorrido no acórdão e nos termos de seus fundamentos, não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos até 16/12/09.

Segundo, porque típica é a penalidade exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Dispõe o art. 55, inciso VII da Lei n.º 6763/75:

**Art. 55 - 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:**

**Efeitos a partir de 1º/11/2003**

(...)

“VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de

cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.” (grifou-se)

Como pode ser observado no texto normativo acima, a penalidade abrange, indistintamente, todos os casos em que a base de cálculo informada no documento fiscal for diferente da prevista na legislação.

Por meio da interpretação gramatical ou literal, na qual se extrai o significado das palavras e o seu verdadeiro conteúdo no texto legal, não cabe ao intérprete fazer distinção entre: a) as operações ou prestações sujeitas à apuração débito e crédito; b) as situações alcançadas pela substituição tributária, c) a ausência de informação sobre o valor da base de cálculo; e, d) base de cálculo igual a zero.

Todas as quatro hipóteses acima são equiparadas, indistintamente, pelo legislador. Por esse motivo, abrangem, literalmente, a seguinte regra única: é considerada infração a “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”, consignada em documento fiscal.

Outra maneira de aplicar a regra do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 é por intermédio da interpretação teleológica, a qual busca o fim prático e a finalidade da norma jurídica, para atingir os fins sociais.

No caso em análise, pretendeu o legislador rechaçar procedimentos do contribuinte que informasse no documento fiscal base de cálculo errada, seja em situações de subfaturamento ou de quaisquer outras naturezas.

A medida tem por finalidade desestimular práticas de emissão de documento fiscal que tenham por consequência recolhimento a menor do imposto. Daí não haver diferenciado situações específicas na norma, que é genérica e abrangente no que diz respeito a consignar “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”.

Lado outro, na doutrina e na jurisprudência é pacífica a assertiva de que não cabe ao intérprete distinguir quando a norma não distingue.

Logo, ao intérprete não é possível, também, estreitar, delimitar, diminuir, restringir ou dispensar a aplicação da regra do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 a apenas alguns poucos casos, pois ele estará fazendo distinção.

Pelos fundamentos acima, é inconcebível a interpretação restritiva da norma, especialmente quando analisada sob o foco da interpretação sistemática, pela qual se conclui que a opção do legislador está integrada de maneira coerente no sistema normativo da Lei nº 6.763/75.

A interpretação sistemática demonstra que o legislador deixou clara a sua opção no contexto normativo de punir o contribuinte que consignar “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”, sem distinguir fatos.

*In casu*, a penalidade foi 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

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

citada lei, e corretamente adequada ao disposto na alínea “c” do referido dispositivo, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN.

Assim, tem-se que a multa isolada aplicada encontra-se disciplinada pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo, e está regularmente capitulada no Auto de Infração. E, 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;

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;

**Sala das Sessões, 22 de abril de 2015.**

**Ivana Maria de Almeida  
Conselheira**

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

---

Acórdão:	20.728/15/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000249225-34	
Impugnação:	40.010137402-53	
Impugnante:	Petrobras Distribuidora S/A	
	IE: 376059023.11-53	
Proc. S. Passivo:	Arethuzza Totti Silva Leonardo/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.

**Aplicação do RET às operações praticadas com a VRG Linhas Aéreas S.A., de Uberlândia – Correta formação da base de cálculo**

Alega a Fiscalização que a Impugnante emitiu notas fiscais para companhias aéreas que não são detentoras de regime especial de tributação, quais sejam, VRG Linhas Aéreas Ltda., de Uberlândia, e Webjet Linhas Aéreas S/A, do Rio de Janeiro.

Ocorre que, ao contrário do que alega a Fiscalização, o RET n.º 028/2008 não se restringe ao CNPJ n.º 07.575.651/0030-93. Veja-se:

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 VRG LINHAS AÉREAS S/A, identificada em epígrafe, doravante denominada VRG, promovidas pelos distribuidores estabelecidos no Aeroporto Internacional Tancredo Neves (Aeroporto de Confins), no Município de Confins, de forma que a carga tributária resulte em 3% (três por cento). (grifou-se)

Dessa forma, considerando que o art. 1º do RET n.º 028/2008 se dirige às aeronaves da VRG Linhas Aéreas S/A, não há causa jurídica para a exclusão das operações ocorridas no estabelecimento de Uberlândia.

Contudo, no caso da Webjet Linhas Aéreas S/A, estabelecida no Rio de Janeiro, não há como se sustentar a manutenção dos benefícios do RET, uma vez que o diferimento não é aplicável às operações interestaduais.

No caso da VRG Linhas Aéreas S/A, outro fundamento do lançamento é a insuficiência de recolhimento de ICMS, em razão da formação incorreta da base de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 cinco por cento), esta 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 nº 6.763/75 e art. 223 do RICMS/02, 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%. É o que consta expressamente dos Regimes Especiais concedidos, como se verifica a título exemplificativo: fls.65

### **Regime Especial de Tributação (RET) nº 028/2008**

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

Considerando, por outro lado, que a manutenção da rota para abastecimento poderá incrementar o mercado de cargas aéreas e a atração de investimentos para o território mineiro;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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) n° 028/2008 – Art. 1° 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 VRG LINHAS AÉREAS S/A, identificada em epígrafe, doravante denominada VRG, promovidas pelos distribuidores estabelecidos no Aeroporto Internacional Tancredo Neves (Aeroporto de Confins), no Município de Confins, de forma que a carga tributária resulte em 3% (três por cento).** (grifou-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 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. 1° do Regime Especial, citado anteriormente, em conjunto com o objetivo expresso do Regime Especial de equiparação da tributação no Estado de Minas Gerais com a praticada no Estado do 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 íntegro, 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;

(...) (destacou-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.” (destacou-se)

### Parte Geral do RICMS/02

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Impugnante, respeitou a interpretação teleológica e histórica do Regime Especial, já que encontra-se em consonância com a legislação e com o objetivo explícito do Estado de Minas Gerais ao concedê-lo.

### **Decadência –art. 150, §4º do CTN**

Com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, a Impugnante sustenta a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 16/12/09, uma vez que foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 16/12/14 (fl. 92).

Com razão a Impugnante.

Tendo ocorrido pagamento antecipado do tributo – ainda que parcialmente - 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 INOCORRE, 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 ERES 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERES 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 IMPONÍVEL, 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 CODIX 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, SÃO PAULO, 2004, PÁGS.. 183/199).

5. IN CASU, CONSOANTE ASSENTE NA ORIGEM: (I) CUIDA-SE DE TRIBUTOS SUJEITOS 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 12/08/2009, DJE 18/09/2009)”

A título de exemplo, vale destacar 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)

“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 DESINFLUENTE 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.” (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)

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 foi pacificada pelo STJ sob o rito do art. 543-C do CPC, e correspondendo o processo administrativo a procedimento de acertamento do crédito tributário, julgo extinto pela decadência os fatos geradores ocorridos até 16/12/09, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 16/12/14.

Por essa razão, voto pelo cancelamento dessas parcelas da exigência fiscal.

**Sala das Sessões, 22 de abril de 2015.**

**Luciana Goulart Ferreira  
Conselheira**