

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.484/15/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000249225-34  
Recurso de Revisão: 40.060138285-89, 40.060138240-36  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Petrobrás Distribuidora S/A  
IE: 376059023.11-53  
Recorrida: Petrobrás Distribuidora S/A, Fazenda Pública Estadual  
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.** 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 ao diferimento parcial do imposto, bem como aplicou tal benefício fiscal em operações para as quais não havia previsão. Corretas as exigências de ICMS, apurado após 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, c/c o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Restabelecidas as exigências fiscais. Reformada a decisão anterior.

**Recurso de Revisão 40.060138240-36 conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos. Recurso de Revisão 40.060138285-89 conhecido à unanimidade e provido por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

Versa a presente acusação fiscal sobre recolhimento de ICMS a menor, no período de 01/01/09 a 31/12/09, em razão da formação incorreta da base de cálculo do imposto relativa à saída de Querosene de Aviação – QAV em operação interna, tendo em vista a inobservância da alíquota vigente para a mercadoria quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

Registra a Fiscalização que as operações com a mencionada mercadoria estavam amparadas pelo benefício fiscal estabelecido nos Regimes Especiais de Tributação (RETs), concedidos às companhias aéreas, aos quais a Autuada aderiu.

O benefício fiscal consistia, no período autuado, no diferimento parcial de 88% (oitenta e oito por cento) do ICMS incidente nas operações, implicando o destaque de 12% (doze por cento) do imposto devido, sendo facultada a aplicação do multiplicador opcional de 0,03 (três centésimos) sobre o preço fixado para a venda do produto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acusa, também, a Fiscalização que a Autuada/Recorrente emitiu notas fiscais de venda de combustível (QAV) para companhias aéreas, não detentoras de RET, considerando, no cálculo do imposto, o benefício fiscal retromencionado.

Exigências de ICMS, apurado após 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.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.728/15/2ª, pelo voto de qualidade, julgou 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.

Inconformada, a Recorrente/Atuada interpõe, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 194/205, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Também inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe o Recurso de Revisão de fls. 218/223, requerendo, ao final, seu provimento, contra o qual a Recorrida/Atuada apresenta contrarrazões às fls. 226/229.

---

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, são cabíveis os Recursos de Revisão interpostos.

#### **Do Mérito**

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, os Recursos de Revisão admitidos devolvem à Câmara Especial o conhecimento da matéria neles versada.

A questão tratada nos autos diz respeito à acusação fiscal de que, no período de 01/01/09 a 31/12/09, a Autuada/Recorrente 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, tendo em vista a inobservância da alíquota vigente para a mercadoria quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo e, ainda, que emitiu notas fiscais de venda de combustível (QAV) para companhias aéreas, não detentoras de RET, considerando, no cálculo do imposto, o benefício fiscal.

Exige-se ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

De modo preambular, requer a Defesa a aplicação do disposto no art. 150, § 4º do CTN, de modo a ver configurada a decadência, obstando o lançamento realizado pela Fiscalização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, não há de se falar em decadência do direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, em razão da aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, como sustentado pela Autuada.

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.

Destaca-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 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 2009 somente se expirou em 31/12/14, conforme disposto no inciso I do art. 173, retromencionado, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 16/12/14 (fls. 92).

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

Consta dos autos que as saídas de QAV, objeto desse 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 Recorrente/Autuada sustenta que aplicou corretamente o disposto nos 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.

No entanto, com razão a Fiscalização, pois 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.

Os Regimes Especiais de Tributação, em relação ao período autuado, dispõem 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 (...)

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.

Consta, em tais regimes especiais de tributação, que o documento fiscal deverá conter todos os requisitos exigidos na legislação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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;

(...)

### 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.

### 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, diferente do entendimento da Recorrente/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 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 Consultante 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 Consultante na elaboração da mercadoria. Desta forma, caso efetivamente o único “insumo de aço” aplicado pela Consultante 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.

(...)

A alíquota prevista para o querosene de aviação encontra-se definida no art. 42, inciso I, subalínea “a.10” do RICMS/02 e, 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 Recorrente/Autuada 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 Recorrente/Autuada, após a formação da base de cálculo nos termos da legislação tributária retromencionada.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para que fique clara a situação, toma-se por base o exemplo dado pela própria Recorrente/Autuada às fls. 100:

### **Cálculo da Recorrente/Autuada:**

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 Recorrente/Autuada 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 x 0,03= R\$ 37,50

Não há como considerar correta a metodologia defendida pela Autuada 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 Recorrente/Autuada desenvolve-se de maneira que se chega a um resultado que não corresponde ao valor do imposto realmente devido, pois, em lugar da alíquota foi utilizado um valor menor, fruto da errada interpretação dos textos dos Regimes Especiais.

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.

Da leitura dos RETs não é possível 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.

Dessa 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 retromencionada.

**Da emissão de notas fiscais de venda de combustível (QAV) para companhias aéreas, não detentoras de RET**

Acusa, a Fiscalização, que a Recorrente/Autuada emitiu notas fiscais para as companhias aéreas VRG Linhas Aéreas Ltda, localizada em Uberlândia/MG, (Inscrição Estadual 001.039.262.02-60/CNPJ 07.575.651/0033-36) e WEBJET Linhas Aéreas S/A (Inscrição Estadual do Rio de Janeiro 77.829.059/CNPJ 05.730.375/0001-20) considerando, na apuração do imposto devido, os benefícios fiscais concedidos para operações internas, sem elas estarem incluídas em 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.

Explica a Fiscalização que, no caso da VRG Linhas Aéreas Ltda, a empresa detentora de regime especial é a VRG Linhas Aéreas Ltda. I.E. 001.039.262.01-89 e CNPJ 07.575.651/0030-93, sediada em Confins-MG (fls. 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 (fls. 76) é a WEBJET Linhas Aéreas S/A, I.E. 001.052892.0065 e CNPJ 05.730375/0099-88, localizada em Confins/MG, porém, nas notas fiscais autuadas consta como destinatário a WEBJET Linhas Aéreas S/A, Inscrição Estadual do Rio de Janeiro nº 77.829.059/CNPJ 05.730.375/0001-20 (consulta Síntegra fls. 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

V - o pedido de regime especial de caráter individual;

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

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

Acresça-se que a Recorrente/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.

A Recorrente/Autuada reforça a tese de inaplicabilidade da penalidade isolada, nos termos da decisão da Câmara *a quo*, entretanto, típica é a penalidade exigida pelo descumprimento da obrigação acessória sob enfoque.

Dispõe o art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75:

**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; e c) a ausência de informação sobre o valor da base de cálculo.

Todas as três hipóteses 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 informassem 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 supra, 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 claro 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 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;

## 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;

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso nº 40.060138240-36 - Petrobras Distribuidora SA, por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe dava provimento parcial para excluir a multa isolada nos termos do acórdão recorrido e Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor), que lhe dava provimento parcial para excluir também as exigências até 16/12/09, em face da decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Quanto ao Recurso nº 40.060138285-89 - Fazenda Pública Estadual, por maioria de votos, em lhe dar provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negava provimento nos termos do acórdão recorrido e Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor), que lhe dava provimento parcial para restabelecer as exigências de ICMS e multa de revalidação após 16/12/09 em relação a VRG Linhas Aéreas Ltda de Uberlândia/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros José Luiz Drumond e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 04 de setembro de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Eduardo de Souza Assis  
Relator**

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.484/15/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000249225-34  
Recurso de Revisão: 40.060138285-89, 40.060138240-36  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Petrobrás Distribuidora S/A  
IE: 376059023.11-53  
Recorrida: Petrobrás Distribuidora S/A, Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Arethuzza Totti Silva Leonardo/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, 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.

Versa a presente acusação fiscal, que no período de 01/01/09 a 31/12/09, a Autuada/Recorrente, 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, tendo em vista a inobservância da alíquota vigente para a mercadoria quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo.

A divergência existente entre o presente voto vencido e o vencedor situa-se na apuração da decadência do direito da Fiscalização de realizar o lançamento ora em análise. Para elucidar a questão, é imperioso abordar o instituto da decadência no ordenamento jurídico tributário brasileiro.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 146, determina expressamente que cabe à Lei Complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive a decadência:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

O Código Tributário Nacional, lei complementar competente para estabelecer às normas atinentes a decadência tributária, prevê expressamente que, para os tributos sujeito a lançamento por homologação, se a lei não fixar o prazo para que o ente homologue o lançamento, esta ocorrerá em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Nesse sentido, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, pacificou seu entendimento segundo o qual, quando o tributo for sujeito a homologação e o Contribuinte tenha realizado recolhimento a menor, deve se aplicar o disposto no art. 150, § 4º do CTN, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. PRAZO. QUINQUENAL. TERMO A QUO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA. ART. 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. AO CONTRÁRIO DO DEFENDIDO PELO ORA AGRAVANTE O PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO AGRAVADO NÃO ENSEJOU A ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO DOS AUTOS, MAS TÃO SIMPLEMENTE A INTERPRETAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ACÓRDÃO RECORRIDO.

2. ESTA CORTE ENTENDE QUE, NOS TERMOS DOS ART. 145, III, E 149, VIII, E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DO CTN, A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO É PERFEITAMENTE POSSÍVEL DESDE QUE REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO FOI EFETIVADO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO EM 25/2/2003, OCORRENDO TERMO DE REVISÃO DO REFERIDO AUTO EM 20/12/2004, CUJOS FATOS GERADORES SE DERAM NOS ANOS DE 01/1999 A 12/1999.

4. O PRAZO DECADENCIAL PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO É O MESMO PARA O LANÇAMENTO REVISADO; **NO PRESENTE CASO, POR SE TRATAR DE TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E HAVENDO PAGAMENTO A MENOR, APLICA-SE A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN, OU SEJA, CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.**

5. FOI EXTRAPOLADO O PRAZO DECADENCIAL DOS DÉBITOS REFERENTES DE 01/1999 A 11/1999, JÁ QUE O TERMO DE REVISÃO DEU-SE EM 20/12/2004. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (AGRG NO ARESP 397178 / ESAGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2013/0315568-6. DATA DO JULGAMENTO 11/02/2014. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 20/02/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO. RECURSO MANIFESTAMENTE DESCABIDO. MULTA.

1. NA HIPÓTESE DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO O CONTRIBUINTE CONSTITUI O CRÉDITO, MAS EFETUA PAGAMENTO PARCIAL, SEM CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA É O MOMENTO DO FATO GERADOR. APLICA-SE EXCLUSIVAMENTE O ART. 150, § 4º, DO CTN, SEM A POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO MESMO DIPLOMA (RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/9/2009, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC).

2. IN CASU, OS FATOS GERADORES DIZEM RESPEITO AOS MESES DE JULHO A NOVEMBRO DE 1998, E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELO FISCO OCORREU APENAS EM DEZEMBRO DE 2003, APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO QUINQUENAL (FL. 480). ACRESCENTE-SE QUE O TRIBUNAL A QUO CONSTATOU A EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO A MENOR, O QUE ATRAI A REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN (FL. 479).

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. MULTA FIXADA EM 10% DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA. (AGRG NO ARESP 200933 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2012/0145358-3. DATA DO JULGAMENTO 20/09/2012. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 10/10/2012).

Por todo o exposto, denota-se que o direito da Fiscalização de realizar o lançamento de tributos sujeitos a homologação, desde que tenha ocorrido recolhimento a menor, é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

No caso em tela, a autuação versa sobre destaque e recolhimento a menor de ICMS no período 01/01/09 a 31/12/09, situação na qual o Estado de Minas Gerais teria cinco anos a partir da efetiva ocorrência do fato gerador, para efetivar o lançamento do tributo devido. A Autuada foi intimada da exação ora em julgamento, somente no dia 16/12/14, motivo pelo qual resta comprovado que parte do direito da Fiscalização de constituir o crédito tributário decaiu, uma vez que ultrapassou os 5 (cinco) anos estabelecidos na legislação de regência.

Diante da análise dos elementos de provas constantes dos autos, bem como dos fundamentos supracitados, conclui-se pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN, com o que dou parcial provimento ao recurso nº 40.060138240-36 para excluir as exigências até 16/12/09, e no que tange ao recurso nº 40.060138285-89 dou parcial provimento ao

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

recurso para restabelecer as exigências de ICMS e multa de revalidação após 16/12/09, em relação a VRG Linhas Aéreas LTDA de Uberlândia/MG.

**Sala das Sessões, 04 de setembro de 2015.**

**Marcelo Nogueira de Moraes  
Conselheiro**

CC/MG