

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

Acórdão: 4.855/17/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000643374-11  
Recurso de Revisão: 40.060143794-27  
Recorrente: Petrobras Distribuidora S A  
IE: 062059023.04-91  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Paula de Araújo Resende/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

***EMENTA***

**RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se configurando, por conseguinte, os pressupostos de admissibilidade para o recurso. Recurso de Revisão não conhecido à unanimidade.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de destaque e recolhimento a menor do ICMS incidente nas operações de saídas de Querosene de Aviação (QAV), no período de janeiro a dezembro de 2012, em face da apuração incorreta da base de cálculo do imposto nas operações amparadas pelo Regime Especial de Tributação (RET) n.º 019/08, concedido à TRIP Linhas Aéreas Ltda., ao qual a ora Recorrente aderiu conforme Termo de Adesão.

O benefício fiscal constante do Regime Especial de Tributação (RET) n.º 019/08 consiste na redução da base de cálculo do imposto incidente nas operações internas de QAV destinada ao abastecimento das aeronaves em 56% (cinquenta e seis por cento), facultada a aplicação do multiplicador de 0,11 (onze centésimos) sobre o preço fixado para a venda do produto.

O Fisco verificou que, para definição da base de cálculo do imposto, a Recorrente deixou de incluir o imposto à sua própria base de cálculo conforme alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) prevista art. 42, inciso I, alínea “a”, subalínea “a.10” do RICMS/02.

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 Decisão Recorrida**

Analisando o lançamento a 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 25 de abril de 2017, à unanimidade, o julgou procedente, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Na oportunidade, sustentou oralmente pela Fazenda Pública Estadual o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.

Esta decisão está consubstanciada no Acórdão n.º 22.480/17/1ª (fls. 116/129).

### **Do Recurso de Revisão**

Inconformada com a decisão a Petrobrás Distribuidora S/A, por seu procurador regularmente constituído, apresenta Recurso de Revisão de fls. 131/145, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- traz à baila o Acórdão n.º 21.018/13/3ª;
- depreende-se que o imposto a ser incorporado “por dentro” na operação é o que efetivamente incidiria, naquele caso, 18% (dezoito por cento); no caso presente, seria o mesmo raciocínio, aplicado diante da redução de 56% (cinquenta e seis por cento) da base de cálculo, restando configurada a diferença de entendimentos no acórdão recorrido e no acórdão paradigma quanto à correta fórmula para apuração da base de cálculo;
- traça considerações a respeito dos contextos econômico e fiscal em que a presente autuação - e o benefício fiscal correlato - está inserida;
- como forma de intensificar o número de voos nos aeroportos locais, algumas unidades da federação promoveram a redução do ICMS incidente sobre as operações com combustível de aviação (QAV), como o estado do Rio de Janeiro;
- considerando que a medida adotada pelo estado do Rio de Janeiro ameaçava acarretar prejuízos concorrenciais aos aeroportos mineiros, que poderiam ser preteridos pelas companhias aéreas ante a possibilidade de abastecimento de seus aviões em bases menos onerosas, Minas Gerais, como forma de proteção, também reduziu a carga tributária do ICMS sobre o QAV;
- inicialmente, Minas Gerais reduziu a carga tributária na aquisição de QAV de 25% (vinte e cinco por cento) para 3% (três por cento);
- destaca trechos dos considerandos do RET n.º 019/08 alegando tratar-se de guerra fiscal entre os Estados que e as verdadeiras beneficiados seriam a companhia aérea e o próprio estado de Minas Gerais;
- figurava como mera aderente aos Regimes Especiais de Tributação e não teve nenhuma vantagem nessa guerra fiscal;
- a si pouco importa a carga tributária na venda de QAV, eis que tal ônus é repassado no preço e, portanto, suportado pelas companhias aéreas;
- a necessidade de participação do produtor e do distribuidor para fins de alcance do objetivo fazendário resta evidente, uma vez que sem a adesão do distribuidor, este teria que vender o combustível com a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) e não de 3% (três por cento);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita o art. 3º do RET n.º 019/08;
- entretanto, apesar de não ter qualquer benefício com a adesão ao RET em questão, tendo-o assinado apenas com o fim de não criar obstáculo aos interesses do estado de Minas Gerais, esse, depois de decorridos vários anos de aplicação da base de cálculo na forma descrita pelo RET, vem questionar todos os integrantes da cadeia econômica por suposta formação equivocada da base de cálculo.
- se o estado 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;
- além de implicar na exigência de multa exorbitante, 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, violando o princípio da capacidade contributiva;
- em agosto de 2011, a Superintendência de Tributação da SEF/MG reformulou os RETs concedidos às companhias aéreas, alterando a redução da base de cálculo do ICMS, facultando ao contribuinte apurar o imposto mediante a aplicação do multiplicador de 11% (onze por cento) sobre o preço fixado para a venda do produto;
- 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, assim entendido o preço fixado para a venda do produto, incluindo toda quantia cobrada ou recebida em decorrência dessa operação de venda;
- cita o art. 155 da Constituição Federal, o art. 13, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96, o art. 13, inciso IV da Lei n.º 6.763/75 e trecho da ementa no julgamento do RE n.º 582.461 que, em sede de Repercussão Geral, entendeu ser constitucional o cálculo "por dentro" do ICMS;
- a justificativa do Supremo Tribunal Federal para concluir pela inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo foi o fato de ele fazer "parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação";
- no caso, se somente 44% (quarenta e quatro por cento) do imposto (ou 11% sobre o preço de venda) foi pago pelas companhias aéreas e recebido pela ora Recorrente, somente esta parcela do ICMS podia ser incluída na sua base de cálculo;
- 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;
- considerando que a base de cálculo é a materialidade do fato gerador, no caso do ICMS, esta somente pode ser o valor da operação de circulação de mercadoria;
- considerando que a diferença cobrada pelo Fisco Mineiro não está incluída no valor da operação, não pode ela ser incluída na base de cálculo do imposto sob pena

de se desvirtuar a própria natureza do ICMS tal qual constitucional e legalmente instituída;

- somente o equivalente a uma carga tributária de 11 % (onze por cento) podia ser transferido para a companhia aérea, implicando em dizer que somente a carga de 11% (onze por cento) devia constar das notas fiscais de venda do distribuidor;

- deste modo, a formação da base de cálculo do ICMS "por dentro" (incide sobre o preço de venda no qual se inclui o próprio ICMS), deveria utilizar a carga de 11% (onze por cento);

- a presente questão já foi levada ao e. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais e, como se pode observar do v. acórdão proferido no processo n.º 1521583-67.2014.8.13.0024, a c. 2ª Câmara Cível do TJ/MG manteve a sentença favorável, cancelando, assim, a metodologia de cálculo adotada, que, se registra, é igual a aqui defendida;

Ao final, pede seja o recurso conhecido e provido para, reformando o v. acórdão recorrido, julgar improcedente o auto de infração.

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

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado de fls. 181/190, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, se ao mérito chegar o exame do recurso, pelo seu não provimento.

---

***DECISÃO***

**Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Cumpra analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

**SEÇÃO IX**

**DO RECURSO DE REVISÃO**

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, nas seguintes hipóteses:

.....

II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes;

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico ou a que resulte em declaração de nulidade do lançamento;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada pelo órgão julgador conforme estabelecida nos termos do § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

.....

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA, acima transcrito, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria, proferidas por Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Portanto, o objetivo buscado pelo recurso é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria. É este objetivo que deve ser buscado na análise de admissibilidade do presente recurso.

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão n.º 21.018/13/3ª (cópia às fls. 148/170), decisão irrecurável na esfera administrativa.

Neste sentido, alega que haveria divergência jurisprudencial quanto à matéria inerente à formação da base de cálculo do ICMS, dando ênfase ao seguinte trecho do Acórdão n.º 21.018/13/3ª, indicado como paradigma:

“PARA A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA É PRECISO, EM PRIMEIRO LUGAR, EXCLUIR OS VALORES DE BASE DE CÁLCULO MENCIONADOS ÀS FLS. 2.431/2.432 DOS MONTANTES DAS OPERAÇÕES INTERNAS LANÇADOS NAS PLANILHAS DE FLS. 26/31, PARA ENTÃO EFETUAR O CÁLCULO DA INCLUSÃO DO IMPOSTO POR DENTRO, ADICIONANDO-OS LOGO APÓS A INCORPORAÇÃO, PARA A APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO.”

No entanto, após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente (Acórdão n.º 21.018/13/3ª), constata-se não assistir razão à Recorrente, uma vez não caracterizada a alegada divergência jurisprudencial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se, nesse sentido, que o acórdão indicado como paradigma analisou caso concreto totalmente distinto, com peculiaridades inexistentes no presente processo, a saber:

→ a autuação versava sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, apurada em decorrência da desconsideração do negócio jurídico realizado entre a Autuada e os estabelecimentos distribuidores elencados nos autos;

→ os negócios eram realizados diretamente entre o estabelecimento autuado (engarrafador/envasador) e seus clientes, utilizando-se das empresas distribuidoras apenas para reduzir uma significativa parcela do ICMS devido na operação própria;

→ ao calcular o imposto efetivamente devido, de acordo com o valor efetivo da operação com o cliente final, o Fisco não havia abatido o imposto destacado nas notas fiscais direcionadas às distribuidoras;

→ atendendo a pleito da Impugnante, a 3ª Câmara de Julgamento entendeu que, para o cálculo do ICMS por dentro, o Fisco deveria, inicialmente, excluir a parcela do imposto destacada nas notas fiscais destinadas às distribuidoras. Após a exclusão, o ICMS deveria ser normalmente calculado (por dentro), com utilização da ALÍQUOTA prevista para o produto comercializado.

Observe-se, porém, que, apesar de terem analisado casos totalmente distintos, as decisões confrontadas trilharam o mesmo caminho, quanto ao tema relativo à base de cálculo do ICMS, pois ambas apregoam que o montante do imposto integra a sua própria base de cálculo, que deve ser apurada mediante utilização da alíquota prevista para o produto, o que pode ser observado através dos seguintes trechos das decisões:

### **ACÓRDÃO Nº 21.018/13/3ª** (INDICADO COMO PARADIGMA)

#### **DECISÃO:**

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL, NO PERÍODO DE 01/01/08 A 31/12/09, APURADA EM DECORRÊNCIA DA DESCONSIDERAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO ENTRE A AUTUADA E OS ESTABELECIMENTOS DISTRIBUIDORES ELENCADOS NOS AUTOS.

.....  
NESSE SENTIDO, APROVADA A TESE PRELIMINAR, NADA MAIS RESTA A SE QUESTIONAR, PORQUANTO O MÉRITO DO LANÇAMENTO ESTÁ VINCULADO À PRELIMINAR.

.....  
PARA A APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO PELA OPERAÇÃO PRÓPRIA, O FISCO ADOTOU O VALOR TOTAL DOS DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS EM CADA PERÍODO, RELATIVOS ÀS SAÍDAS INTERNAS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, **A ELES INCORPORANDO O IMPOSTO POR DENTRO, APLICANDO-SE EM SEGUIDA A ALÍQUOTA DE 18%** (DEZOITO POR CENTO).  
.....

EM RELAÇÃO AOS CÁLCULOS, A IMPUGNANTE PLEITEIA A DEDUÇÃO DOS VALORES PAGOS NAS OPERAÇÕES REALIZADAS ENTRE ELA E AS DISTRIBUIDORAS, HIPÓTESE REJEITADA PELO FISCO AO ARGUMENTO DE QUE O TRIBUTO ENCONTRA-SE VENCIDO E DE QUE NÃO HOUVE PROVA DA REALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES NOTICIADAS NOS DOCUMENTOS FISCAIS.

.....  
POR OUTRO LADO, **PARA O CÁLCULO DO ICMS POR DENTRO**, DEVE, EM PRIMEIRO LUGAR, EXCLUIR O MONTANTE RELATIVO ÀS REMESSAS EFETUADAS PARA CADA DISTRIBUIDORA, VOLTANDO A AGREGÁ-LO APÓS O CÁLCULO DO IMPOSTO POR DENTRO.

A MEDIDA SE JUSTIFICA, UMA VEZ QUE SOBRE O VALOR CONSTANTE DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA AUTUADA E ENDEREÇADAS ÀS DISTRIBUIDORAS, LIMITA A PRESUNÇÃO DE QUE A INCLUSÃO DO IMPOSTO POR DENTRO FORA REALIZADA, OU SEJA, SOBRE O VALOR DE CADA NOTA FISCAL O ICMS JÁ SE ENCONTRA EMBUTIDO NO PREÇO DA MERCADORIA...”

**ACÓRDÃO Nº 22.480/17/1ª** (DECISÃO RECORRIDA)

“... CONFORME RELATO, DECORRE O LANÇAMENTO DA CONSTATAÇÃO DE QUE A AUTUADA RECOLHEU ICMS A MENOR EM RAZÃO DA FORMAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO RELATIVA À SAÍDA DE QUEROSENE DE AVIAÇÃO – QAV EM OPERAÇÃO INTERNA, SUJEITA À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, POR INOBSERVÂNCIA DA ALÍQUOTA VIGENTE PARA A MERCADORIA QUANDO DA INCLUSÃO DO IMPOSTO NA SUA BASE DE CÁLCULO.

CONSTA DOS AUTOS QUE AS SAÍDAS DE QAV, OBJETO DO LANÇAMENTO EM ANÁLISE, ESTAVAM SUJEITAS, NO PERÍODO AUTUADO, À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO EM 56% (CINQUENTA E SEIS POR CENTO), FACULTADO AO CONTRIBUINTE APURAR O IMPOSTO MEDIANTE A APLICAÇÃO DO MULTIPLICADOR DE 11% (ONZE POR CENTO) SOBRE O PREÇO FIXADO PARA A VENDA DO PRODUTO, NOS TERMOS DO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – RET Nº 019/2008 (PTA Nº 16.000189566-50), EM RELAÇÃO AO QUAL A AUTUADA ASSINOU TERMO DE ADESÃO PARA FORNECIMENTO DO REFERIDO COMBUSTÍVEL À COMPANHIA AÉREA.

.....  
CONFORME SE DEPREENDE DOS AUTOS, ESPECIFICAMENTE DO DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO CORRETA DO ICMS DEVIDO (FLS. 12), **A FISCALIZAÇÃO REFEZ OS CÁLCULOS DO IMPOSTO DEVIDO PELA AUTUADA, EXCLUINDO O IMPOSTO INCORRETAMENTE EMBUTIDO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS PELA AUTUADA E INCLUINDO A ALÍQUOTA VIGENTE PARA A MERCADORIA (25%, RICMS/02, ART. 42, SUBALÍNEA “A.10”) NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, EM SEGUIDA, APLICOU-SE À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.**

REGISTRA-SE QUE A AUTUADA INCLUIU NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, NA MAIORIA DAS OPERAÇÕES AUTUADAS, PERCENTUAL DE 4% (QUATRO POR CENTO), PERCENTUAL MENOR QUE O MULTIPLICADOR OPCIONAL DE 11% (ONZE POR CENTO), CONFORME SE VERIFICA, A TÍTULO DE EXEMPLO, NAS NOTAS FISCAIS DE FLS. 14 E 15.

**DEFENDE A FISCALIZAÇÃO QUE ANTES DE APLICAR O BENEFÍCIO CONCEDIDO PELO REGIME ESPECIAL (REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO) É NECESSÁRIO CALCULAR O VALOR DO IMPOSTO DEVIDO SEGUINDO AS DETERMINAÇÕES PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO, ESPECIALMENTE A INCLUSÃO DO IMPOSTO NA SUA BASE DE CÁLCULO, OBSERVADA A ALÍQUOTA VIGENTE PARA A MERCADORIA.**

LADO OUTRO, A AUTUADA SUSTENTA QUE A FISCALIZAÇÃO LAVROU O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO SOB A PREMISSA DE QUE HOUVE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, NO ENTANTO, APENAS HOUVE REGULAR APLICAÇÃO DO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO, O QUAL ESTABELECE A CARGA TRIBUTÁRIA DE 11% (ONZE POR CENTO) SOBRE O PREÇO FIXADO PARA A VENDA DE QUEROSENE DE AVIAÇÃO EM OPERAÇÃO INTERNA.

**COM RAZÃO A FISCALIZAÇÃO, POIS, DE FATO, A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO QUE REGE A MATÉRIA, PRECEDE A APLICAÇÃO DAS NORMAS PREVISTAS NO REGIME ESPECIAL RETROMENCIONADO.**

O QUE SE DEPREENDE DO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO Nº 019/2008 É QUE AS SAÍDAS DE QUEROSENE DE AVIAÇÃO NAS OPERAÇÕES INTERNAS NELE ESPECIFICADAS ESTAVAM SUJEITAS, NO PERÍODO AUTUADO, À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO EM 56% (CINQUENTA E SEIS POR CENTO), SENDO FACULTADO AO CONTRIBUINTE APURAR O IMPOSTO MEDIANTE A APLICAÇÃO DO MULTIPLICADOR DE 11% (ONZE POR CENTO) SOBRE O PREÇO FIXADO PARA A VENDA DO PRODUTO.

DE SE NOTAR QUE, DIFERENTEMENTE DO ENTENDIMENTO DA AUTUADA, **A CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL, COMO NO CASO EM COMENTO, NÃO INFLUENCIA NA FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.**

E O MULTIPLICADOR OPCIONAL CONSISTE APENAS EM UM FACILITADOR PARA O CÁLCULO DO ICMS DEVIDO, NOS CASOS EM QUE A OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO ESTIVER SUJEITA À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, CASO EM QUE O REFERIDO MULTIPLICADOR SERÁ APLICADO SOBRE O VALOR DA RESPECTIVA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO, ACRESCIDO DO MONTANTE DO PRÓPRIO IMPOSTO CALCULADO COM BASE NA ALÍQUOTA VIGENTE APLICÁVEL À OPERAÇÃO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTIPLICADOR OPCIONAL EM RAZÃO DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NÃO SE CONFUNDE COM A ALTERAÇÃO DA ALÍQUOTA DA OPERAÇÃO.

.....  
COMO BEM SUSTENTADO PELA FISCALIZAÇÃO, A ALÍQUOTA PREVISTA PARA O QUEROSENE DE AVIAÇÃO ENCONTRA-SE DEFINIDA NO ART. 42, INCISO I, SUBALÍNEA "A10", DA PARTE GERAL DO RICMS/02, QUE NO PERÍODO AUTUADO ERA DE 25% (VINTE E CINCO POR CENTO), NÃO TENDO SIDO ALTERADA POR MEIO DE REGIME ESPECIAL CONCEDIDO À AUTUADA.

.....  
FRISE-SE QUE **NÃO SE PODE CONFUNDIR A ALÍQUOTA DE 25% (VINTE E CINCO POR CENTO) PREVISTA PARA A OPERAÇÃO COM O MULTIPLICADOR OPCIONAL**, CONFORME ENTENDIMENTO DA IMPUGNANTE E CONSTANTE DA DECISÃO COLACIONADA ÀS FLS. 69/81, **CUJA FUNÇÃO RESTRINGE-SE A FACILITAR O CÁLCULO DO IMPOSTO A SER RECOLHIDO APÓS A FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO**, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA RETROMENCIONADA.

ESTABELECIDADA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS É QUE DEVERÁ SER APLICADA A REDUÇÃO DE 56% (CINQUENTA E SEIS POR CENTO) E, SOBRE ESSE RESULTADO, A ALÍQUOTA DE 25% (VINTE E CINCO POR CENTO) PARA DETERMINAÇÃO DO VALOR DO IMPOSTO DEVIDO. OPCIONALMENTE, PODERÁ SER APLICADO O PERCENTUAL DE 11% (ONZE POR CENTO) SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEFINIDA SEM A REDUÇÃO.

.....  
REPRODUZ-SE EXCERTOS DA MANIFESTAÇÃO FISCAL QUE BEM ESCLARECEM A APURAÇÃO EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO NOS PRESENTES AUTOS:

O ATO ADMINISTRATIVO ORA QUESTIONADO FOI PRATICADO COM OBSERVÂNCIA DE TODOS OS PRINCÍPIOS LEGAIS E REGULAMENTARES, NOTADAMENTE NO QUE TANGE À APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA VIGENTE, ESTANDO REVESTIDO DE TODAS AS FORMALIDADES INTRÍNSECAS E EXTRÍNSECAS NECESSÁRIAS À SUA VALIDAÇÃO.

COMO ADIANTE DEMOSTRAREMOS, O FEITO FISCAL DEVE SER PRESERVADO EM SUA TOTALIDADE.

A DIVERGÊNCIA ENTRE O FISCO E A IMPUGNANTE CONSTITUI-SE PRINCIPALMENTE NA FORMA QUE SE APURA A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

NOS CÁLCULOS EFETUADOS PELO FISCO O ICMS INTEGRA A PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, ESTE PROCEDIMENTO É RESPALDADO PELA LEGISLAÇÃO, CONFORME DEMONSTRADO A SEGUIR,

A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 ASSIM DETERMINA:

.....  
NO TOCANTE À MATÉRIA A LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 PREVÊ EXPRESSAMENTE:

.....  
OBSERVEMOS QUE, OS ARTIGOS ACIMA TRANSCRITOS EVIDENCIAM QUE A NECESSIDADE DE ESCLARECIMENTO DA METODOLOGIA DE CÁLCULO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO POR ATO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, CONFORME ADVOGA A IMPUGNANTE, É INEXISTENTE, HAJA VISTA QUE, O PROCEDIMENTO JÁ ESTÁ CLARAMENTE DISCIPLINADO NA LEGISLAÇÃO PERTINENTE.

A IMPUGNANTE ALEGA QUE EM SEUS CÁLCULOS, ESTARIA LEVANDO EM CONSIDERAÇÃO DETERMINAÇÕES LEGAIS, PORÉM COMETE ERRO CRASSO AO ADOTAR NA OPERAÇÃO QUE EMBUTE O IMPOSTO À SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO UM FATOR DIFERENTE DA ALÍQUOTA PREVISTA EM LEI, NO CASO UM MULTIPLICADOR, E JUSTIFICANDO ESTE PROCEDIMENTO COM A ERRÔNEA INTERPRETAÇÃO DO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

O ENGANO FICA PATENTE QUANDO LEMOS O SEGUINTE TRECHO DO TEXTO DA DEFESA À PÁGINA 43 DOS AUTOS: “CONTUDO, O ESTADO DE MINAS GERAIS ENTENDE QUE O PRODUTOR E AS DISTRIBUIDORAS DEVERIAM INCLUIR NA BASE DE CÁLCULO A ALÍQUOTA DE 25%, PARA SOMENTE APÓS APLICAR A ALÍQUOTA DE 11%...”.

É ESSENCIAL EVIDENCIARMOS QUE, PARA O CASO AQUI TRATADO, NÃO EXISTE UMA ALÍQUOTA DE 11%, ESTE NÚMERO É UTILIZADO APENAS NUMA FORMA ALTERNATIVA DE CÁLCULO, O VALOR DO IMPOSTO QUE SE CHEGA USANDO ESTE FACILITADOR DEVE SER EXATAMENTE AQUELE QUE SE CHEGA EM OUTRA FORMA DE CÁLCULO QUE NÃO O UTILIZE.

NA REDAÇÃO DO RET FOI OFERECIDO UMA OPÇÃO DE CÁLCULO MAIS FÁCIL, MAS, QUE NUNCA PODE OFERECER UM RESULTADO DISTINTO DAQUELE A QUE SE CHEGARIA SEM O USO DO FACILITADOR. POR SER UMA ALTERNATIVA, O VALOR DE 11% PODE SER TOTALMENTE IGNORADO SEM QUE ISSO INTERFIRA NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. EXISTE SOMENTE UMA ALÍQUOTA A SER CONSIDERADA NOS CÁLCULOS, E QUE PARA A OPERAÇÃO AQUI DISCUTIDA É DE 25%, CONFORME DETERMINA O RICMS/2002:

.....  
OS RETS EM DISCUSSÃO NÃO CRIAM NEM MODIFICAM A ALÍQUOTA DO IMPOSTO, ATÉ POR QUE ESTE INSTRUMENTO NÃO POSSUI O PODER PARA TAL.

SALIENTE-SE AINDA QUE, O RPTA AO DISCIPLINAR SOBRE OS REGIMES ESPECIAIS ESTABELECE CLARAMENTE EM SEU ART. 57

QUE A APROVAÇÃO DO RET NÃO DISPENSA O CONTRIBUINTE DA OBEDIÊNCIA À LEGISLAÇÃO.

A AUTUADA COMETEU O ERRO DE CONFUNDIR UM MERO FACILITADOR MATEMÁTICO, CONSTANTE NOS TEXTOS DO REGIME ESPECIAL, COM A ALÍQUOTA REGULARMENTE CONSTITUÍDA. PARTINDO DESSE EQUÍVOCO OS CÁLCULOS EFETUADOS PELO CONTRIBUINTE OCASIONARAM PREJUÍZO AO ESTADO DE MINAS GERAIS.

NA PÁGINA 12 DOS AUTOS, EXEMPLIFICAMOS COMO EFETUAR O CÁLCULO CORRETO, UTILIZANDO PARA TAL, VALORES DE NOTA FISCAL EMITIDA PELO CONTRIBUINTE.

APÓS ANÁLISE DO EXEMPLO RETROMENCIONADO, NÃO HÁ COMO CONSIDERAR CORRETA A METODOLOGIA DEFENDIDA PELO CONTRIBUINTE QUE CONFERE O STATUS DE ALÍQUOTA A UM MERO FATOR MATEMÁTICO SUGERIDO PELO RET PARA FACILITAR OS CÁLCULOS, ATÉ POR QUE, O REGIME CLASSIFICA SUA UTILIZAÇÃO COMO FACULTATIVA, QUALIDADE ESSA QUE NÃO PODERIA SER ATRIBUÍDA A UMA ALÍQUOTA REGULARMENTE INSTITUÍDA.

EM VIRTUDE DA DIVERGÊNCIA APONTADA, O CÁLCULO DO IMPOSTO POR PARTE DA IMPUGNANTE SE DESENVOLVE DE MANEIRA QUE SE CHEGA A UM RESULTADO QUE NÃO CORRESPONDE AO VALOR DO IMPOSTO REALMENTE DEVIDO, POIS, EM LUGAR DA ALÍQUOTA FOI UTILIZADO UM VALOR MENOR, FRUTO DA ERRADA INTERPRETAÇÃO DOS TEXTOS DOS REGIMES ESPECIAIS.

SE, PORVENTURA, AINDA EXISTA ALGUMA DÚVIDA SOBRE FUNÇÃO DO FATOR MATEMÁTICO, PROCURAMOS DIRIMI-LA A SEGUIR.

VEJAMOS O QUE DIZEM OS RETS:

“ART. 1º... FACULTADO AO CONTRIBUINTE APURAR O IMPOSTO MEDIANTE A APLICAÇÃO DO MULTIPLICADOR DE 11% (ONZE POR CENTO) SOBRE O PREÇO DE VENDA DO PRODUTO.”

VOLTEMOS AO EXEMPLO DA PÁGINA 12.

O VALOR DO ICMS CORRETAMENTE APURADO PELO FISCO FOI DE R\$ 276,60, APÓS SER CONSIDERADO O BENEFÍCIO E PARA UMA BASE DE CÁLCULO DE R\$ 2.514,53 (PREÇO DA MERCADORIA APÓS SER EMBUTIDO O ICMS).

SE APLICARMOS O MULTIPLICADOR DIRETAMENTE À BASE DE CÁLCULO, TEREMOS:  $0,11(11\%) \times R\$ 2.514,53 = R\$ 276,60$ , OU SEJA, OBTIVE-SE O ICMS DEVIDO DE FORMA DIRETA, SEM MAIORES CÁLCULOS DO BENEFÍCIO. ESTA É A FUNÇÃO DO FACILITADOR, FACILITAR OS CÁLCULOS.

EM NENHUM MOMENTO DA LEITURA DOS RETS PODE SE INFERIR QUE ESTES OBJETIVEM TROCAR A ALÍQUOTA DO IMPOSTO PELO FACILITADOR MATEMÁTICO, MAS, PODEMOS CONCLUIR QUE ESTE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FATOR EQUIVALE A UMA CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA QUANDO CONSTATAMOS COMO FOI DEMONSTRADO, QUE AO SER APLICADO À BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO OBTÉM-SE O ICMS DEVIDO. PORÉM, NÃO SE PODE CONFUNDIR O CONCEITO DE ALÍQUOTA E DE CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA.

DESSA FORMA, CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO NO PERCENTUAL DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) DO VALOR DO IMPOSTO INADIMPLIDO (ART. 56, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75) E DA MULTA ISOLADA NO PERCENTUAL DE 20% (VINTE POR CENTO) DO VALOR DA DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO APURADA, COM FULCRO NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C", DO DA CITADA LEI, *IN VERBIS*:"

(GRIFOS NÃO CONSTAM DO ORIGINAL)

Inexiste, portanto, a alegada divergência jurisprudencial, pois, como afirmado, as decisões confrontadas, além de analisarem casos distintos, trilharam o mesmo caminho, quanto à forma de apuração base de cálculo do ICMS.

Assim, como o pressuposto de cabimento do presente recurso é justamente a existência de decisão divergente quanto à aplicação da legislação tributária sobre a mesma matéria, esta situação não restou configurada nos presentes autos.

Constata-se, pois, que não se encontra caracterizada qualquer divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária em relação à matéria suscitada.

Portanto, não se encontra atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal. Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do Recurso de Revisão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Eduardo de Souza Assis, Vander Francisco Costa e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 21 de julho de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**