

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.303/14/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000206131-46
Recurso de Revisão: 40.060136240-53
Recorrente: Petróleo Brasileiro S/A Petrobras
IE: 067055618.00-37
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Gustavo de Magalhães Pinto Lopes Cançado/Outro(s)
Origem: DF/Betim

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 do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, não se configuram os pressupostos de admissibilidade para cabimento do presente recurso. Recurso de Revisão não conhecido. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS incidente na saída interna de querosene de avião (QAV), no período de 1º de janeiro a 31 de outubro de 2008.

Exigências do ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/758, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso VII, alínea “c”.

Da Decisão da Recorrida

Analisando o lançamento a 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 27 de março de 2014, por maioria de votos, julgou procedente o lançamento, nos termos do Acórdão n.º 21.524/14/1ª (fls. 193/205). Ficou vencido o Conselheiro João Henrique Galvão, que o julgava improcedente, conforme voto de fls. 206/207.

Do Recurso de Revisão

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procuradores regularmente constituídos, o Recurso de Revisão de fls. 209/225, em síntese, apresentando os argumentos seguintes:

- a decisão tomada pela Colenda 1ª Câmara diverge da solução dada à questão por Câmara deste Conselho, fato que pode ser constatado pelo cotejo analítico com os acórdãos adunados ao presente processo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita os Acórdãos n.ºs 20.216/11/1ª e 19.147/11/2ª;
- tais acórdãos paradigmas preenchem todos os requisitos da legislação para comprovação da divergência, uma vez que foram proferidos por Câmaras deste Conselho, de menos de 5 (cinco) anos datam as suas prolações e trazem teses diametralmente opostas àquela empregada na decisão recorrida, motivo pelo qual o Recurso de Revisão se mostra cabível pela alegação de decadência;
- a 1ª Câmara amparou o modo de pensar do Fisco para quem somente após apuração da base de cálculo (alíquota vigente e cálculo por dentro) se aplicará os percentuais determinados no Regime Especial, o que deságua em uma carga tributária total de 3,75% (três inteiros e setenta e cinco décimos por cento);
- tal modo de pensar vai de encontro ao Acórdão n.º 21.018/13/3ª, onde restou decidido, quanto à questão da metodologia de cálculo a ser empregada pelo Fisco que, para a apuração da base de cálculo da operação própria é preciso, em primeiro lugar, excluir os valores de base de cálculo dos montantes das operações internas, para então efetuar o cálculo da inclusão do imposto por dentro, adicionando-os logo após a incorporação, para a apuração do imposto devido;
- nesse acórdão estava-se debatendo a correção do procedimento do Fisco no cálculo do imposto e ficou decidido que estava correto;
- assim, divergentes os entendimentos quanto à correta fórmula para apuração da base de cálculo, preenchido se encontra o requisito de cabimento do Recurso de Revisão, também neste ponto;
- a questão controvertida nos autos no que se refere à decadência diz respeito, basicamente, ao regime jurídico aplicável ao caso em tela, se o do art. 173 ou do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, tendo a decisão recorrida entendido que o prazo corre do primeiro dia do exercício financeiro seguinte à ocorrência do fato gerador;
- transcreve excertos do voto vencido afirmando que, por qualquer prisma que se enxergue a questão, a acusação trata de pagamento a menor do ICMS, sendo inegável que houve pagamento, pelo menos em parte;
- a questão já restou pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento submetido ao regime do art. 543-D do Código de Processo Civil;
- no entendimento remansoso do Superior Tribunal de Justiça a questão fica dividida da seguinte forma: não havendo pagamento, o prazo será o do art. 173 do Código Tributário Nacional, havendo pagamento, como no caso em tela, aplica-se o art. 150, § 4º do mesmo Código e a contagem do prazo decadencial se faz a partir da ocorrência do fato gerador;
- em reforço a tese cita outras decisões;
- pela própria peça acusatória resta patente que houve pagamento, ainda que possa ter sido a menor, do crédito tributário, o que atrai inarredavelmente, a regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- como os fatos geradores ocorreram no período de 1º de janeiro a 31 de outubro de 2008 e a autuação somente se deu em 02 de dezembro de 2013, a declaração da decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento é de rigor;

- o ICMS incidente nas atividades envolvendo o fornecimento de QAV (Querosene de Aviação) às companhias aéreas que operam no Aeroporto Internacional Tancredo Neves, no Município de Confins, Estado de Minas Gerais, é acobertado pelo Regime Especial de Tributação n.º 26/07, que seguindo a tendência da legislação federal, notadamente as Leis n.ºs 10.560/02 e 10.336/01, que isentaram, respectivamente, do PIS/COFINS e da CIDE-Combustíveis, operações que envolvam aquele combustível, também teve por escopo a redução da carga tributária que assola as companhias aéreas;

- referidas normas - tanto o RET, quanto a legislação federal - tiveram como finalidade dar maior competitividade às companhias aéreas brasileiras que atravessavam, e ainda atravessam, graves dificuldades financeiras, levando-se em conta que os gastos com combustíveis afetam cerca de 40% (quarenta por cento) de seus custos operacionais, e que um dos grandes causadores da inflação dos preços é a elevadíssima carga tributária, muito oportuna a desoneração;

- nos “considerandos” do RET n.º 26/07 é mencionado que os objetivos da sua concessão, entre outros, são inibir concorrência desfavorável com prejuízo ao Estado de Minas, incrementar o mercado de cargas aéreas, atrair investimentos, fortalecer o mercado interno e evitar prejuízos ao Estado;

- assim, dadas as peculiaridades que informaram a edição das normas, e mais especificamente o RET n.º 26/07, é nesse contexto de desoneração de custos e incentivo às empresas aéreas nacionais, que a norma deve ser interpretada;

- o art. 1º do RET n.º 26/07 é cristalino ao expressar a teleologia do Regime, qual seja, o de que a carga tributária resultante da incidência do ICMS sobre as vendas de QAV resulte em 3% (três por cento);

- desse modo, o cálculo da exação deve ser feito tendo em consideração que a carga tributária deve ficar nesse patamar, sendo defesa outra forma que a majora (feita pelo Fisco), ou a minore (levada a efeito pelo Contribuinte);

- foi, justamente, esta sua atitude, que procurou fazer a apuração do tributo de modo que a carga tributária alcançasse aquele preconizado pela norma (3%);

- na compreensão do Fisco o cálculo deveria ser feito considerando-se, em sua base de cálculo, primeiramente, o valor do próprio tributo, para, a partir daí, aplicar a redução prevista no RET e se chegar ao valor devido, mas o RET determina que a carga tributária final não pode ultrapassar a 3% (três por cento) e o procedimento sugerido pelo Fisco, que não desconsidera parte da carga tributária original, impedindo o integral repasse do benefício;

- a prevalecer o entendimento do Fisco quanto a esse ponto, além de violar o que literalmente está determinado na norma, sem sombra de dúvidas que haverá o repasse do valor pago a maior no preço do OAV vendido, encarecendo o combustível;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- é o próprio Auto de Infração que afirma que a Contribuinte considerou, no cálculo "por dentro", a alíquota de 3% (três por cento);

- atenta contra o bom senso que o tributo seja calculado "por dentro", mas se crie uma base de cálculo fictícia, onde se considere incidente uma alíquota não correspondente à verdadeira, só porque é maior do que a efetiva;

- se a sistemática do tributo calculado "por dentro" exige a consideração do seu próprio valor na apuração do *quantum debeatur*, o real valor do tributo somente pode ser extraído considerando-se a efetiva base de cálculo e alíquota, que, uma vez reduzida pelo Fisco, ainda que a título de Regime Especial de Tributação, passa a ser a efetiva para o caso;

- formula um exemplo, considerando, por hipótese, uma mercadoria sujeita ao RET e que custasse R\$ 1.000,00 (mil reais) e compara os cálculos por ela efetivados e os do Fisco;

- frisa que o valor encontrado e cobrado pela Fazenda, no exemplo hipotético, R\$ 37,50 (trinta e sete reais e cinquenta centavos) perfaz o montante de 3,75% (três inteiros e setenta e cinco décimos por cento) do valor do produto com adição do próprio ICMS, o que se revela em afronta ao art. 1º do RET n.º 26/07;

- sobre a inclusão do valor efetivamente devido a título de ICMS em sua própria base de cálculo, traz à colação acórdão do Superior Tribunal de Justiça e o Acórdão n.º 21.018/13/3ª deste Conselho de Contribuintes;

- também à Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo a questão não passou despercebida e, ao julgar questão análoga à presente, deu razão à Contribuinte para declarar a higidez dos cálculos por ela empreendidos.

Ao final, requer que o Recurso de Revisão seja conhecido e provido para reformar o acórdão recorrido e acolher a prejudicial da decadência, declarando a extinção do direito do Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento; ou, ainda para dar provimento ao Recurso e reconhecer como idônea a metodologia de cálculo aplicada, julgando, assim, improcedente o lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado de fls. 258/268, opina pelo não conhecimento do recurso e, se até ao mérito chegar, pelo seu não provimento.

DECISÃO

Da Preliminar

Inicialmente cumpre 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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.

Após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, é possível verificar não assistir razão à Recorrente, pois a decisão neles consubstanciada não se revela divergente da recorrida quanto à aplicação da legislação tributária.

Da mesma forma como levantado pela Recorrente, segue-se a análise de cada acórdão apontado como paradigma levando-se em consideração a matéria abordada.

Acórdãos n.ºs 19.147/11/2ª e 20.216/11/1ª - Prazo Decadencial

No que tange à questão do prazo decadencial a Recorrente cita os Acórdãos n.ºs 19.147/11/2ª e 20.216/11/1ª buscando demonstrar a divergência jurisprudencial.

Estabelece o art. 59 do Regimento Interno do CC/MG que as decisões reformadas não podem ser tomadas como paradigma, a saber:

Art. 59. Além das hipóteses previstas no inciso II, do art. 165 do RPTA, o Recurso de Revisão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interposto com base no inciso II do art. 163 do RPTA não será conhecido, se versar sobre questão consubstanciada em acórdão paradigma reformado em caráter definitivo, ainda que após a sua interposição.

Neste diapasão, verifica-se que os Acórdãos n.ºs 19.147/11/2ª e 20.216/11/1ª não se prestam como paradigmas, uma vez que, submetidos à análise da Câmara Especial, foram reformados.

O Acórdão n.º 19.14/11/2ª foi reformado pelo Acórdão n.º 3.742/11/CE, conforme abaixo demonstrado:

ACÓRDÃO N.º 3.742/ 11/CE

(REFORMA DO ACÓRDÃO N.º 19.147/11/2ª)

EMENTA:

"CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - CONTAGEM DE PRAZO. NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN), O PRAZO DECADENCIAL CONTA-SE A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. DESTA FORMA, MERECE REFORMA A DECISÃO RECORRIDA, DEVENDO SER RESTABELECIDAS AS EXIGÊNCIAS REFERENTES AO PERÍODO ANTERIOR A 16/07/05. RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO POR UNANIMIDADE E PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS."

RELATÓRIO:

.....
A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DESTE CONSELHO, EM SESSÃO REALIZADA NO DIA 11 DE ABRIL DE 2011, EM DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO ACÓRDÃO N.º 19.147/11/2ª (FLS. 1.465/1.478), EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, INDEFERIU O PEDIDO DE PERÍCIA. NO MÉRITO, PELO VOTO DE QUALIDADE, JULGOU PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO PARA CANCELAR AS EXIGÊNCIAS ATÉ 16/07/05, POR CONSIDERAR DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE FORMALIZAR O LANÇAMENTO, COM BASE NO § 4º DO ART. 150 DO CTN..."

DECISÃO:

"FAZ-SE NECESSÁRIO, PORTANTO, ANALISAR A DECISÃO QUE CONSIDEROU TER SE OPERADO A DECADÊNCIA RELATIVAMENTE AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS NO PERÍODO ANTERIOR A 16/07/05, NOS TERMOS DO § 4º DO ART. 150 DO CTN, QUE ASSIM DETERMINA:

.....
PORTANTO, NÃO CUIDA O PRESENTE CASO, DA OBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NO ART. 150, § 4º DO CTN, POIS SE TRATA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO, DECORRENTE DE FALTA DE

RECOLHIMENTO DO ICMS/ST E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS.

OS VALORES EXIGIDOS NO PRESENTE PTA REFEREM-SE À PARCELA NÃO APURADA E, CONSEQUENTEMENTE, NÃO RECOLHIDA, TENDO EM VISTA A OMISSÃO E INEXATIDÃO DA CONTRIBUINTE, NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO, O QUE ENSEJOU O LANÇAMENTO DE OFÍCIO, NOS MOLDES DO INCISO V DO ART. 149 DO CTN, TENDO EM VISTA QUE AS INFORMAÇÕES CONSTANTES DO AUTO DE INFRAÇÃO FORAM LEVANTADAS PELA FISCALIZAÇÃO, POSTO QUE OS VALORES DENUNCIADOS PELA CONTRIBUINTE NÃO ESPELHAM AS OPERAÇÕES EFETIVAMENTE OCORRIDAS.

.....
DESTA FORMA, O PRAZO PARA A FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO EXERCÍCIO DE 2005 SOMENTE EXPIROU EM 31/12/10, CONFORME PREVISÃO DO INCISO I, DO JÁ MENCIONADO ARTE 173, NÃO OCORRENDO A DECADÊNCIA RELATIVAMENTE AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO, UMA VEZ QUE A AUTUADA FOI REGULARMENTE INTIMADA DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO EM 16 DE JULHO DE 2010
.....

Para ficar mais clara a questão, veja-se, também, a ementa do Acórdão n.º 3.709/11/CE que consubstancia a decisão da Câmara Especial pela qual foi reformada a decisão do Acórdão n.º 20.216/11/1ª, *in verbis*:

ACÓRDÃO: 3.709/11/CE

(REFORMA DO ACÓRDÃO N.º 20.216/11/1ª)

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – CONTAGEM DE PRAZO. SEGUNDO O DISPOSTO NO ART. 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO ICMS CONTA-SE A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. DESTA FORMA, MERECE REFORMA A DECISÃO RECORRIDA, POIS, EM SE ADOTANDO ESTA REGRA, DEVEM SER RESTABELECIDAS EM PARTE AS EXIGÊNCIAS. RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO POR UNANIMIDADE E PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.

No corpo do Acórdão n.º 3.709/11/CE ainda encontra-se a seguinte justificativa da reforma da decisão:

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A CONSTATAÇÃO DE REMESSAS DE MERCADORIAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO, NO PERÍODO DE AGOSTO DE 2005 A AGOSTO DE 2006, DESTINADAS À GDK S/ A, LOCALIZADA NO RECINTO ALFANDEGÁRIO DA ILHA DO PRÍNCIPE, NO PORTO DE VITÓRIA, ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. REFERIDAS MERCADORIAS, NO ENTANTO, ALÉM DE NÃO TEREM SAÍDO FISICAMENTE PARA O EXTERIOR (JÁ QUE FORAM OBJETO DE EXPORTAÇÃO FICTA, TENDO EM VISTA QUE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ADQUIRIDAS POR EMPRESA, SEDIADA NO EXTERIOR PARA UTILIZAÇÃO NA CONSTRUÇÃO/MODIFICAÇÃO DA PLATAFORMA DE PETRÓLEO DENOMINADA P-34, EM TERRITÓRIO BRASILEIRO), FORAM SUBMETIDAS A PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO ANTES DA MENCIONADA UTILIZAÇÃO.

EXIGIU-SE ICMS E A MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO INCISO II DO ART. 56 DA LEI Nº 6.763/75, POR TER A FISCALIZAÇÃO DESCARACTERIZADO TAIS OPERAÇÕES, CONSIDERANDO-AS COMO SAÍDAS INTERESTADUAIS NORMALMENTE TRIBUTADAS.

A DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO ACÓRDÃO Nº 20.216/11/1ª PELO VOTO DE QUALIDADE, EXCLUIU AS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS AOS FATOS GERADORES ANTERIORES A 03/12/05, COM BASE NO § 4º DO ART. 150 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

DECISÃO:

CUMPRE, PORTANTO, ANALISAR A DECISÃO QUE CONSIDEROU TER SE OPERADO A DECADÊNCIA RELATIVAMENTE AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS NO PERÍODO ANTERIOR A 03 DE DEZEMBRO DE 2005, NOS TERMOS DO § 4º DO ART. 150 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL QUE ASSIM DETERMINA:

.....
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, POR DESCARACTERIZAÇÃO DE REMESSA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

.....
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.

.....
DESSA FORMA, O PRAZO PARA A FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO EXERCÍCIO DE 2005 SOMENTE EXPIROU EM 31/12/10, CONFORME DISPOSTO NO INCISO I DO MENCIONADO ART. 173, NÃO OCORRENDO A DECADÊNCIA RELATIVAMENTE AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO, UMA VEZ QUE A AUTUADA FOI REGULARMENTE INTIMADA DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO EM 03/12/10.

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A CÂMARA ESPECIAL DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM CONHECER DO RECURSO DE REVISÃO. NO MÉRITO, POR MAIORIA DE VOTOS, EM DAR-LHE PROVIMENTO.

Ressalte-se que os Acórdãos n.ºs 3.709/11/CE e 3.742/11/CE, que reformaram as decisões indicadas como divergente (Acórdãos n.ºs 19.147/11/2ª e 20.216/11/1ª), foram publicados no Diário Oficial deste Estado em 08 de outubro de 2011 e 02 de julho de 2011, datas anteriores, portanto, à da protocolização do presente recurso que ocorreu em 29 de maio de 2014.

Acórdão n.º 21.018/13/2ª - Apuração da Base de Cálculo

A Recorrente relata que a Egrégia 1ª Câmara de Julgamento agasalhou tese defendida pelo Fisco, no tocante à formação da base de cálculo do ICMS, com o seguinte entendimento:

"O QUE SE DEPREENDE DO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO Nº 026/07 É QUE AS SAÍDAS DE QUEROSENE DE AVIAÇÃO NAS OPERAÇÕES INTERNAS NELE ESPECIFICADAS ESTAVAM SUJEITAS, NO PERÍODO AUTUADO, AO DIFERIMENTO DO IMPOSTO NO MONTANTE DE 88,88% (OITENTA E OITO INTEIROS E OITENTA E OITO CENTÉSIMOS), DE FORMA QUE A CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA RESULTASSE EM 3% (TRÊS POR CENTO) SOBRE A BASE DE CÁLCULO PREVISTA PARA OPERAÇÃO, NÃO CONSTANDO EM TAL REGIME QUALQUER REDUÇÃO DE ALÍQUOTA PARA A MERCADORIA AUTUADA.

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

.....
IMPORTANTE DESTACAR QUE, AO CONTRÁRIO DO ENTENDIMENTO EXTERNADO PELA AUTUADA, 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 ...".

Prossegue afirmando que, *“ao assim decidir, a 1ª Câmara amparou o modo de pensar do Fisco para quem somente após apuração da base de cálculo (alíquota vigente e cálculo por dentro) se aplicará os percentuais determinados no Regime Especial, o que deságua em uma carga tributária total de 3,75%”*.

A seu ver, tal modo de pensar vai de encontro ao entendimento expresso no Acórdão n.º 21.018/13/3ª, onde restou decidido, quanto à questão da metodologia de cálculo a ser empregada pelo Fisco, o seguinte:

"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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APÓS A INCORPORAÇÃO, PARA A APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO."

A Recorrente frisa que *“nesse acórdão estava-se debatendo a correção do procedimento do Fisco no cálculo do imposto e ficou decidido que o mesmo estava correto. Pela leitura do trecho acima mencionado depreende-se que o imposto a ser incorporado 'por dentro' na operação é o que efetivamente incidiria, naquele caso 18%; no que ora nos debruçamos com a redução de 88% ou 56% da base de cálculo”*.

Entende, dessa forma, que são *“divergentes os entendimentos quanto à correta fórmula para apuração da base de cálculo”*.

Ressalte-se, inicialmente, 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/embalador) 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.

Feitas essas observações, resta destacar que, apesar de terem analisado casos totalmente distintos, as decisões confrontadas trilham 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. Esta afirmativa pode ser observada pela leitura dos seguintes trechos das decisões:

ACÓRDÃO Nº 21.018/ 13/3ª (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 NEGOCIO JURÍDICO REALIZADO ENTRE A AUTUADA E OS ESTABELECIMENTOS DISTRIBUIDORES ELENCADOS NOS AUTOS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 HOUE 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 ... "

(GRIFOS NÃO CONSTAM DO ORIGINAL)

ACÓRDÃO N° 21. 575/14/1A (DECISÃO RECORRIDA)

DECISÃO:

" ... 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, NOS TERMOS DOS REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO - RET, EM RELAÇÃO AOS QUAIS A AUTUADA ASSINOU TERMOS DE ADESÕES PARA FORNECIMENTO DO REFERIDO COMBUSTÍVEL ÀS COMPANHIAS AÉREAS NO PERCENTUAL DE:

- 88% (OITENTA E OITO POR CENTO) NO PERÍODO DE 17/09/10 A 09/06/11;

- 56% (CINQUENTA E SEIS POR CENTO) NO PERÍODO 10/06/11 A 22/03/12.

EXPLICA A FISCALIZAÇÃO QUE A PARTIR DE 23/03/ 12 TAIS OPERAÇÕES PASSARAM A TER DIFERIMENTO TOTAL DO IMPOSTO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DEVIDO. NOTE-SE QUE NO PERÍODO DE 20/08/11 A 21/09/11, [...] NÃO SE APUROU NENHUMA IRREGULARIDADE NA FORMAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO (VIDE OBSERVAÇÃO NO RELATÓRIO FISCAL- FLS. 13).

CONFORME SE DEPREENDE DOS AUTOS, A FISCALIZAÇÃO REFEZ OS CÁLCULOS DO IMPOSTO DEVIDO INCLUINDO A ALÍQUOTA VIGENTE (25%, RICMS/02 - PARTE GERAL, ART. 42, SUBALÍNEA "A. 10") PARA A MERCADORIA AUTUADA NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

.....

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 Nº 026/07, O QUAL ESTABELECE A CARGA TRIBUTÁRIA DE 3% (TRÊS POR CENTO) NAS SAÍDAS DE QUEROSENE DE AVIAÇÃO EM OPERAÇÃO INTERNA.**

.....

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

O QUE SE DEPREENDE DO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO Nº 026/07 (FLS. 102/106) É QUE AS SAÍDAS DE QUEROSENE DE AVIAÇÃO NAS OPERAÇÕES INTERNAS NELE ESPECIFICADAS ESTAVAM SUJEITAS, NO PERÍODO AUTUADO DE 17/09/10 A 09/06/11, À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, DE FORMA QUE A CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA RESULTASSE EM 3% (TRÊS POR CENTO), **NÃO CONSTANDO EM TAL REGIME QUALQUER REDUÇÃO DE ALÍQUOTA PARA A MERCADORIA AUTUADA.**

VALE DIZER QUE À LUZ DO DISPOSTO NA ALÍNEA "I", INCISO XII, § 2º, ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, NO ART. 13, § 1º, INCISO I DA LC Nº 87/96, TAMBÉM REPRODUZIDOS NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL, A SEGUIR MENCIONADA, O MONTANTE DO PRÓPRIO IMPOSTO INTEGRA A SUA BASE DE CÁLCULO. EXAMINE-SE:

.....

DIFERENTEMENTE DO ENTENDIMENTO DA AUTUADA, A CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL, COMO NO CASO EM COMENTO, **NÃO INFLUENCIA NA FORMAÇÃO DA BASE DE**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 SEGUINTE:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 242/2013

.....

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 277/2012

.....

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.**

SALIENTE-SE QUE **NÃO SE PODE CONFUNDIR A ALÍQUOTA DE 25% (VINTE E CINCO POR CENTO) PREVISTA PARA A OPERAÇÃO COM O MULTIPLICADOR OPCIONAL, CUJA FUNÇÃO RESTRINGE-SE A FACILITAR O CÁLCULO DO IMPOSTO A SER RECOLHIDO, APÓS A FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA RETROMENCIONADA.**

ESTABELECID A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, É QUE DEVERÁ SER APLICADA A REDUÇÃO DE 56% (CINQUENTA E SEIS POR CENTO) OU DE 88% (OITENTA E OITO POR CENTO), DE ACORDO COM O PERÍODO AUTUADO 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 4% (QUATRO POR CENTO) OU DE 11% (ONZE POR CENTO), CONFORME O CASO, SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEFINIDA SEM A REDUÇÃO.

IMPORTANTE DESTACAR QUE, AO CONTRÁRIO DO ENTENDIMENTO EXTERNADO PELA AUTUADA, **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.**

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

.....

O SUJEITO PASSIVO INTERPRETA O REGIME ESPECIAL ADERIDO ENXERGANDO SOMENTE A EXPRESSÃO 'QUE A CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA RESULTE EM 3%' E DEDUZ QUE ESTÁ AUTORIZADO A REDUZIR A ALÍQUOTA DE TRIBUTAÇÃO DO QAV.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ELE IGNORA QUE O BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO FOI A 'REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO'.

.....
A TÉCNICA DE 'REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO' JÁ ESTÁ CONSOLIDADA NO RICMS/2002. TEMOS UM ANEXO INTEIRO QUE REGULAMENTA ESSE TIPO DE ISENÇÃO PARCIAL - ANEXO IV.

.....
PREENCHIDA A HIPÓTESE DE UM ITEM, O CONTRIBUINTE TEM O DIREITO DE **APLICAR UMA REDUÇÃO DE X% NA BASE DE CÁLCULO OU, OPCIONALMENTE, UTILIZAR UM MULTIPLICADOR PARA CALCULAR O IMPOSTO. A ESCOLHA DO MULTIPLICADOR ESTÁ RELACIONADA À ALÍQUOTA DE TRIBUTAÇÃO QUE FOI UTILIZADA NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA MERCADORIA.**

ENFATIZAMOS QUE O RET Nº 026/2007 COPIA ESSE MOLDE EM SEU ART. 2º.

A 'REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO' NÃO ENSEJA UMA NOVA FORMAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. O PERCENTUAL DE REDUÇÃO É APLICADO À BASE DE CÁLCULO APURADA COM A ALÍQUOTA DEFINIDA PARA A MERCADORIA.

HÁ UMA OPÇÃO DE SE UTILIZAR UM MULTIPLICADOR QUE FACILITA O CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO. ESSE MULTIPLICADOR NÃO É UMA NOVA ALÍQUOTA. A COLUNA 'MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)' DEFINE UM MULTIPLICADOR PARA CADA ALÍQUOTA. FICA CLARO QUE NA 'REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO' NÃO HÁ 'REDUÇÃO DE ALÍQUOTA'. A FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO ANTECEDE A APLICAÇÃO DA 'REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO'.

ESCLARECEMOS QUE A EXPRESSÃO 'CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA RESULTE EM 3%' SIGNIFICA UMA PROPORÇÃO ENTRE 2 VALORES: 'VALOR DO TRIBUTO EFETIVAMENTE DEVIDO' E O 'VALOR DA BASE DE CÁLCULO'. EQUIVALE AO MULTIPLICADOR DE 0,03 A SER UTILIZADO OPCIONALMENTE.

AFIRMAMOS QUE O REGIME ESPECIAL, EM NENHUM MOMENTO AUTORIZOU UMA 'REDUÇÃO DE ALÍQUOTA' E ENTENDEMOS QUE REGIME ESPECIAL NÃO TEM COMPETÊNCIA PARA REDUZIR ALÍQUOTA DE TRIBUTAÇÃO. ISSO JÁ É DE CONHECIMENTO DA NOSSA IMPUGNANTE QUE APARECE COMO A AUTUADA NO ACORDÃO 21.374/13/1ª. NESTE, O LANÇAMENTO É RELATIVO À IMPORTAÇÃO, MAS A INFRAÇÃO É A MESMA - UTILIZAR ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. ABAIXO, COPIAMOS PEQUENA PARTE DESSE ACÓRDÃO QUE TRAZ UMA EXPLICAÇÃO DETALHADA SOBRE O ASSUNTO E AFIRMA QUE A INTERPRETAÇÃO DADA PELO CONTRIBUINTE MOSTRA-SE IMPOSSÍVEL PERANTE O NOSSO ORDENAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROSSEGUIMOS, AFIRMANDO QUE ESSE ERRO DE INTERPRETAÇÃO LEVOU A IMPUGNANTE A UTILIZAÇÃO ERRÔNEA DE REDUÇÃO DE ALÍQUOTA DE TRIBUTAÇÃO.

ELA PRÓPRIA CONFIRMA TER FEITO O CÁLCULO DO ICMS UTILIZANDO AS ALÍQUOTAS REDUZIDAS - DE 3%, 11% OU 4%, CONFORME O PERÍODO (FL. 116, VERSO, PAR. 2º), EM VEZ DA ALÍQUOTA DE TRIBUTAÇÃO DO QUEROSENE DE AVIAÇÃO DEFINIDA POR LEI, QUE É DE 25 %.

.....
ASSIM, CARACTERIZADA A INFRINGÊNCIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, ESTANDO DEMONSTRADAS AS EXIGÊNCIAS, TENDO SIDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO REGULARMENTE FORMALIZADO E NÃO TENDO A AUTUADA APRESENTADO PROVA CAPAZ DE ELIDIR O FEITO FISCAL, LEGÍTIMO É O LANÇAMENTO ... " (GRIFOU-SE)

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.

Desta forma, não foi atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal, o que leva ao não conhecimento do recurso.

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. Sérgio Timo Alves. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Antônio César Ribeiro, Carlos Alberto Moreira Alves, José Luiz Drumond e Eduardo de Souza Assis.

Sala das Sessões, 08 de agosto de 2014.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Revisora

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora