

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

---

Acórdão:	23.659/20/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001448070-07	
Impugnação:	40.010149642-28	
Impugnante:	Companhia de Gás de Minas Gerais GASMIG IE: 062508832.00-85	
Proc. S. Passivo:	Lucas Pimenta de Figueiredo Brito/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

---

***EMENTA***

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA – GÁS NATURAL.** Constatado que a Autuada utilizou, para a formação da base de cálculo do imposto, o multiplicador opcional ao invés da alíquota prevista para a operação, conforme disposto no item 12 do Anexo IV do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 do citado diploma legal. Infração plenamente caracterizada.

**Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.**

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

---

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2014, em razão da apuração incorreta da base de cálculo do imposto nas operações internas com gás natural.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 do citado diploma legal.

O Auto de Infração se encontra às fls. 06/07 dos autos.

O Relatório Fiscal analítico encontra-se juntado às fls. 08/11 (frente e verso).

No Anexo 1, às fls. 13 (frente e verso), encontra-se a consolidação do demonstrativo do crédito tributário.

Já no Anexo 4, às fls. 20/23, a Fiscalização junta aos autos esclarecimentos sobre os contratos da Autuada com a Petrobras.

Às fls. 25, a Fiscalização junta CD contendo resoluções definindo as tarifas de gás natural para os fornecimentos realizados pela GASMIG, contratos estabelecidos entre a Petrobras e a GASMIG para fornecimento de gás natural, planilha com as perdas ocorridas nos anos de 2016, 2017 e 2018, autuação em dezembro de 2014 em relação a outros segmentos, autuação em dezembro de 2014 referente à Petrobras, cópia da intimação nº 01/2019 realizada pela Fiscalização e resposta da Impugnante, cálculo da tarifa para gás medido (Portaria Interministerial nº 234, Resolução SME-08/2001, RICMS e Contrato) e preço do gás natural para o décimo sétimo ano contratual (01/03/2018 - 28/02/2019).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 35/72.

Junta, às fls. 83/115, parecer assinado pelos professores Sacha Calmon e Misabel Derzi.

Inicialmente, a Impugnante aduz que constituiu seu domicílio tributário eletrônico - DT-e, nos termos previstos pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, porém foi surpreendida pela entrega da presente autuação em meio físico, com aviso de recebimento.

Dessa forma, requer a nulidade do Auto de Infração, na medida em que o Fisco não cumpriu a previsão contida no art. 23-A e seguintes do RPTA.

Afirma que a concessão de benefícios fiscais deverá se dar de forma colegiada entre os Estados-membros, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, mediante convênio e, posteriormente, ratificados por cada Estado-membro.

Informa que, concernente à redução da base de cálculo do ICMS incidente nas saídas internas com gás natural, ela se deu no âmbito do Convênio ICMS nº 18/92, conforme sua cláusula primeira.

Alega que o Estado de Minas Gerais introduziu, inicialmente, o Convênio ICMS nº 18/92 por meio do Decreto nº 39.473, de 06/03/98, e, posteriormente, com a substituição do RICMS/96 pelo RICMS/02, passou a ser previsto pelo item 12 da Parte 1 do Anexo IV.

Sustenta que sobreveio o Convênio ICMS nº 41/02, que autorizou o Estado de Minas Gerais a revogar a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 18/92 e, até o momento, não houve qualquer alteração da legislação ratificando o Convênio ICMS nº 41/02.

Cita que a redução da base de cálculo do imposto pode se dar de duas principais formas, quais sejam:

*“- Redução de base de cálculo simples: trata-se de redução direta material ou percentual sobre a base de cálculo, hipótese na qual o contribuinte exclui certas materialidades do quantum tributário ou tão somente adota o percentual redutor fixado pelo Estado.*

- *Redução de base de cálculo composta: redução da base de cálculo estabelecida a posteriori, de modo que seja alcançado o percentual da carga tributária final incidente sobre a operação.*”

E destaca:

*“Em outras palavras, a norma convencional não prevê mera redução direta da base de cálculo, tampouco determina a aplicação pura e simples da alíquota do percentual de 12%, mas determina técnica exonerativa (redução da base cálculo) de forma inerentemente alicerçada à incidência final do ICMS, de tal modo que a carga tributária final incidente sobre a operação corresponda ao percentual de 12%”*

Sustenta, que o cálculo do imposto submete-se ao “*cálculo por dentro*”, de modo que a redução proporcional da base de cálculo frente a relação entre as alíquotas de 18% e 12% não resulta em incidência final de 12%.

Cita fragmentos da legislação de outras unidades da Federação acerca do mesmo tema em que deixa claro se tratar de redução de base de cálculo composta. Traz, como subsídio à tese defendida, consulta respondida pelo Estado de São Paulo.

Informa que o Fisco está tratando a exoneração em questão como redução de base de cálculo simples, a ser efetivada mediante a redução de 33,33% da base ou, alternativamente, mediante multiplicador de 0,12 da alíquota (de 18%), o que afronta a metodologia imposta pelo Convênio ICMS nº 18/92.

Na mesma linha, faz a seguinte alegação:

*“Veja-se que, na situação em exame, o Estado de Minas Gerais fixa o entendimento de que a base de cálculo nas referidas saídas será reduzida de 33,33% e a alíquota do imposto continuará a ser de 18%, seja para fins de obtenção da base de cálculo (a ser reduzida), seja para obtenção do quantum debeatur. Ao entender do Fisco, não se trataria de redução percentual da alíquota, mas sim redução da base de cálculo”*

Salienta, após demonstrar o cálculo efetuado pelo Fisco, em que pese a Fazenda de Minas Gerais fixar entendimento de acordo com o cálculo demonstrado, para casos similares de redução de base de cálculo, tem-se que a situação do gás natural deve ser interpretada de maneira distinta.

Aduz que possibilitar ao Estado de Minas Gerais pincelar trechos e artigos dos Convênios e Protocolos que lhe fossem mais convenientes, ou alterar o sentido da norma convencional mediante alteração da redação do benefício, seria ofender não apenas a Lei Complementar nº 24/75, como também o Pacto Federativo. Continua afirmando que tal procedimento viola a segurança jurídica.

Acrescenta que haveria violação à isonomia, porquanto os contribuintes sujeitos à legislação mineira seriam mais onerados do que os contribuintes sob as jurisdições dos demais Estados.

Salienta que jamais poderia uma norma estadual de internalização do Convênio de ICMS divergir da própria norma convencional, sob pena de invalidade, tanto à luz da Constituição quanto à luz da Lei Complementar nº 24/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa que a mera declaração de inconstitucionalidade do dispositivo estadual não resolveria os problemas; na realidade manteria um estado de coisa inconstitucional concernente à manutenção da violação à segurança jurídica e à isonomia.

Clama pela aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN, argumenta que o art. 146 do CTN pode ser aplicado em interpretação da legislação feita pelo contribuinte e referendada pelos órgãos julgadores ou fiscalizadores na esfera administrativa.

Nesses termos, sustenta que os novos critérios jurídicos, ainda que mais adequados, só poderiam ser aplicados aos lançamentos relativos a fatos geradores futuros.

Argumenta que *“não seria aceitável que o contribuinte, instruído pela própria Administração acerca do modo de agir, em atividade de lançamento, tivesse agora tributação com a qual não podia, legitimamente, contar”*.

Sustenta a aplicação do art. 146 do CTN, em suma, com o seguinte argumento:

*“Ora, se a interpretação do Fisco vinha sendo no sentido de convalidar tacitamente a metodologia do cálculo da GASMIG mediante a não autuação no bojo das diversas fiscalizações realizadas, e se tal interpretação sofreu, agora, mudança – ainda que específica em relação à Impugnante –, então, pelo art. 146 do CTN, tal alteração dos critérios jurídicos só poderá valer para os fatos geradores futuros, não abarcando, por conseguinte, os fatos geradores ocorridos até 2019.”*

Na mesma linha, pugna pela aplicação do art. 100 do CTN para afastar a imposição de penalidades e de juros, afirmando que não se pode penalizar contribuinte que efetivamente observou e confiou na autoridade estatal.

Salienta que ao longo de 25 (vinte e cinco) anos, a GASMIG foi continuamente submetida a fiscalizações pelo Estado de Minas Gerais sem que a sua metodologia de cálculo da redução da base prevista no Convênio ICMS nº 18/92 fosse objeto de qualquer autuação.

No tocante às penalidades, especificamente em relação à multa isolada, sustenta que não se trata de hipótese de descumprimento da obrigação acessória, porquanto a diferença da base de cálculo consignada no documento fiscal resulta tão só e simplesmente de divergência interpretativa acerca da legislação aplicável.

Salienta que a imputação de multa isolada concomitantemente à de revalidação está apenando a Impugnante em duplicidade pelo suposto recolhimento a menor do ICMS. Acrescenta que há caráter confiscatório das multas pretendidas pelo Fisco.

Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 118/142, refuta as alegações da Defesa. Requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 146/164, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram em sua maior parte os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações pontuais, em especial no tocante à decadência e forma de apresentação dos fundamentos.

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante alega que constituiu seu domicílio tributário eletrônico - DT-e, nos termos previstos pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, porém foi surpreendida pela entrega da presente autuação em meio físico, com aviso de recebimento.

Dessa forma, requer a nulidade do Auto de Infração, na medida em que o Fisco não cumpriu a previsão contida no art. 23-A e seguintes do RPTA.

Não obstante o argumento apresentado, verifica-se que, nos termos do art. 12 do RPTA, não há qualquer previsão legal expressa de que a intimação referente ao Auto de Infração se faça, obrigatoriamente, por intermédio do domicílio tributário eletrônico.

RPTA:

Art. 12. As intimações dos atos do PTA serão consideradas efetivadas:

I - em se tratando de intimação pessoal, na data do recebimento do respectivo documento;

II - em se tratando de intimação por via postal com aviso de recebimento:

a) na data do recebimento do documento, por qualquer pessoa, no domicílio fiscal do interessado, ou no escritório de seu representante legal ou mandatário com poderes especiais, ou no escritório de contabilidade autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais; ou

b) dez dias após a postagem do documento, caso no recibo não conste a assinatura ou a data de seu recebimento;

III - em se tratando de intimação por meio de publicação no órgão oficial, na data de sua publicação;

IV -

V - em se tratando de intimação por meio de publicação no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, na data de sua publicação, considerada como o primeiro dia útil seguinte ao da disponibilização da informação no Diário Eletrônico;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - em se tratando de intimação por meio de Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e -, na data em que o contribuinte ou o interessado acessar eletronicamente o seu teor.

O citado dispositivo estabelece que as intimações dos atos do PTA serão consideradas efetivadas, em se tratando de intimação pessoal, na data do recebimento do respectivo documento; em se tratando de intimação por via postal com aviso de recebimento, na data do recebimento do documento, por qualquer pessoa, no domicílio fiscal do interessado; em se tratando de intimação por meio de publicação no órgão oficial, na data de sua publicação; em se tratando de intimação por meio de publicação no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, na data de sua publicação, considerada como o primeiro dia útil seguinte ao da disponibilização da informação no Diário Eletrônico; e, por fim, em se tratando de intimação por meio de Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, na data em que o contribuinte ou o interessado acessar eletronicamente o seu teor.

Verifica-se, reiterando, que não existe qualquer determinação expressa de que a intimação referente a Auto de Infração deva ser efetivada somente e obrigatoriamente por intermédio do domicílio tributário eletrônico.

Observa-se que a Impugnante foi devidamente intimada do Auto de Infração, pelos “Correios”, por intermédio de aviso de recebimento (AR), conforme documento de fls. 33 dos autos.

Dessa forma, nos termos da legislação de regência, o ato administrativo encontra-se perfeitamente válido, se revestindo de todos os pressupostos de legitimidade, não se verificando qualquer vício que possa acarretar a declaração de nulidade do lançamento.

Ademais, o objeto da intimação do Auto de Infração cumpriu seu desiderato, tendo em vista que o que se busca com esse ato administrativo é a manifestação sujeito passivo na busca de resguardar seus direitos no âmbito do processo tributário administrativo.

Nesse sentido, ainda que houvesse algum vício de intimação, o que no caso não há, o Sujeito Passivo apresenta sua defesa na peça processual de impugnação, instaurando-se o contencioso administrativo fiscal, nos termos do art. 106 do RPTA, descaracterizando, por conseguinte, qualquer vício de procedimento ou mesmo qualquer cerceamento do direito de defesa do Sujeito Passivo.

No caso presente, a Impugnante foi regulamente intimada, via aviso de recebimento, em 24/12/19 (fl. 33), fato, aliás, reconhecido pela própria Impugnante, quando esta afirma em sua peça defensiva que “*teve ciência em 26/12/2019*”.

Por fim, resta acrescentar que o presente lançamento também foi lavrado com todos os requisitos formais previstos na legislação de regência, notadamente aqueles estabelecidos no art. 89 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua lavratura e das circunstâncias em que foi praticado, a correta indicação dos dispositivos

legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades cominadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Rejeita-se, pois, a prefacial arguida.

### **Do Mérito**

Inicialmente, arguiu-se da tribuna a decadência parcial do crédito tributário, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde 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.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos em 2014, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/15 e iria findar somente em 31/12/19.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 20/12/19, que a Autuada foi regularmente intimada em 24/12/19 (fl. 33), verifica-se a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento do ICMS devido, conforme se verá adiante, e inexistindo o pagamento do imposto devido, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, o que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Assim, quanto à prejudicial de mérito, não se reconhece a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário objeto do lançamento.

Quanto ao mérito propriamente dito, versa a autuação sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2014, em razão da apuração incorreta da base de cálculo do imposto nas operações internas com gás natural.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 do citado diploma legal.

A Companhia de Gás de Minas Gerais (GASMIG) é a distribuidora exclusiva de gás natural canalizado em todo o território mineiro, por outorga de concessão pelo Estado de Minas Gerais, atendendo aos segmentos industrial, comercial, residencial, gás natural comprimido (GNC), gás natural liquefeito (GNL), automotivo, cogeração/climatização e termelétrico.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais (SEDE), que substituiu a SEDECTES, é responsável pela homologação das tarifas da concessionária do serviço de gás canalizado, pela criação e alteração dos segmentos tarifários, pela fiscalização contábil-financeira do serviço, pela revisão tarifária periódica da GASMIG e pela regulação do mercado livre de gás canalizado do Estado de Minas Gerais.

Cumprе ressaltar, *a priori*, que a Lei Complementar nº 87/96, que trata das normas gerais concernentes ao ICMS, estabelece que o montante do próprio imposto integra sua base de cálculo:

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;

A questão central no caso concreto diz respeito a qual é o montante do ICMS que deve integrar a base de cálculo, ou seja, se é o montante antes ou após a redução.

Pois bem, de acordo com o art. 12, inciso I, subalínea “d.1” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02, **a alíquota estabelecida para as operações internas com gás natural é de 18%** (dezoito por cento).

Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

[...]

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

-----  
Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

[...]

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

Por seu turno, o item 12 do Anexo IV do RICMS/02, com fulcro na autorização estabelecida no Convênio ICMS nº 18/92, concedeu o benefício fiscal da **redução da base de cálculo**, equivalente a 33,33% de seu valor, nas operações internas com gás natural, exceto em relação às saídas de gás natural veicular.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, o benefício restringe-se a reduzir a base de cálculo a dois terços do seu valor, **sem promover qualquer alteração na alíquota prevista para o produto** (gás natural, no presente caso).

Assim, o ICMS devido em cada operação poder ser calculado de **duas formas equivalentes**, após obtenção da correta base de cálculo (sem redução), com inclusão nesta do próprio ICMS, calculado à alíquota de 18%, a saber:

a) Base de Cálculo  $\cdot \frac{2}{3} \cdot 18\%$ ;

b) Base de Cálculo  $\cdot 0,12$  (multiplicador opcional equivalente a 12%).

Nesse sentido, a legislação mineira estabelece a “Redução de base de cálculo simples”, **dentro do conceito descrito pela Impugnante**, pois, como já afirmado, o benefício restringe-se a reduzir a base de cálculo a dois terços do seu valor, **sem promover qualquer alteração na alíquota prevista para o produto** (18%, no presente caso), o que será melhor esclarecido nas linhas abaixo.

Em apertada síntese, como já relatado, a Impugnante defende que o multiplicador opcional equivalente a 12% (doze por cento) deve ser utilizado tanto na formação da base de cálculo do imposto, quanto na obtenção do quantum a pagar.

**Não é essa, entretanto, a correta interpretação do dispositivo regulamentar que concede o benefício fiscal da redução da base de cálculo estabelecida no item 12 do Anexo IV do RICMS/02.**

Nesse sentido, há que se destacar que o art. 8º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 222, inciso XV do RICMS/02, amparados em decisões do Supremo Tribunal Federal, estabelecem que o benefício da redução da base de cálculo é equiparado a uma isenção parcial do ICMS.

Lei nº 6.763/75

Art. 8º As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

[...]

§ 4º Para os efeitos da legislação tributária, considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.

-----  
RICMS/02

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

[...]

XV - considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por consequência, a interpretação do benefício fiscal em questão deve ser literal, nos termos do art. 111, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN).

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

Isto posto e utilizando a figura utilizada pelo Fisco, verifica-se que o Estado de Minas Gerais disciplinou a redução da base de cálculo do ICMS, no item 12 do Anexo IV do RICMS/2002, da seguinte forma:

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDU- ÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA ATÉ: 2
			1 →	18%	12%	
12	Saída, em operação interna, de gás natural, exceto a saída de gás natural veicular. Fica dispensado o estorno do crédito na saída da mercadoria beneficiada com a redução da base de cálculo prevista neste item.	33,33	0,12			Indeterminada
12.1		↑ 3	↑ 5			31/12/2032

Nessa figura acima, como bem salienta o Fisco, constam todos os dados necessários para o cálculo do ICMS devido em cada operação praticada pela Impugnante, com as seguintes considerações:

- A “seta” de número 1 indica a alíquota do imposto para as operações com gás natural - 18% (dezoito por cento), conforme art. 42, Inciso I, alínea “e” do RICMS/02;
- A “seta” de número 2 indica que a redução da base de cálculo está vinculada à alíquota efetiva do imposto prevista para as operações com gás natural;
- A “seta” de número 3 determina o *quantum* de redução da base de cálculo estabelecida no dispositivo regulamentar. No caso específico, a redução é de 33,33%;
- A “seta” de número 4 demonstra que, para efeitos de cálculo do imposto devido a cada operação, pode-se utilizar um “Multiplicador Opcional”;
- A “seta” de número 5 estabelece o referido “Multiplicador Opcional”, que para o gás natural é de 12%.

De todo o exposto, percebe-se que o “Multiplicador Opcional” de 12% é meramente um componente aritmético. Se a base de cálculo corretamente apurada for reduzida de 33,33% e, ato contínuo, multiplicada pela alíquota de 18%, matematicamente o resultado será igual ao obtido quando o “Multiplicador Opcional” for multiplicado pela base de cálculo corretamente apurada, ou seja, com inclusão do valor do imposto na base de cálculo, considerando a alíquota prevista para a operação, no caso 18%.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segue abaixo exemplo utilizado pelo Fisco, utilizando uma base de cálculo hipotética no valor de R\$ 100,00 (cem) reais:

- Base de cálculo = R\$ 100,00;
- Redução de 33,33% = R\$ 66,67;
- Alíquota de 18%: R\$ 66,67 x 0,18 = 12,00;

Do mesmo modo, utilizando o “Multiplicador Opcional” de 0,12 (12%), seria obtido o mesmo resultado, confira-se:

- Base de cálculo = R\$ 100,00;
- Multiplicador Opcional de 12%: R\$ 100,00 x 0,12 = R\$ 12,00.

Portanto, o “Multiplicador Opcional”, como o próprio nome indica, é apenas um multiplicador passível de utilização com o objetivo de facilitar o cálculo do imposto devido, que **não se confunde** com a alíquota do imposto.

Também, não cabe aplicação à situação em análise, de entendimentos doutrinários desenvolvidos pelos I. Professores Sacha Calmon e Misabel Derzi, juntados pela Defesa a título de “PARECER”, às fls. 83/115.

Apesar desse parecer trazer argumentos e fundamentos muito bem elaborados, observa-se que ele ultrapassa a interpretação literal da norma.

Importante deixar registrado que em nenhum momento a legislação de regência, incluindo convênio e Regulamento do ICMS, cuida de redução de alíquota.

É fato que a legislação pertinente à matéria cuida expressamente de redução de base de cálculo do imposto.

Quanto ao Convênio ICMS nº 18/92, cabe lembrar, inicialmente, a redação contida em sua cláusula primeira, *in verbis*:

Convênio ICMS nº 18/92

“Cláusula primeira - Ficam os Estados do Amazonas, Bahia, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo autorizados a conceder redução da base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de tal forma que a incidência do imposto resulte no percentual de 12% (doze por cento) nas saídas internas com gás natural.”

Como se vê, o convênio supracitado autorizou aos Estados que menciona a conceder **redução da base de cálculo** do ICMS nas saídas internas de gás natural, de tal forma que a incidência do imposto resultasse no percentual de 12%.

Quando se fala de base de cálculo corretamente formada implica em base de cálculo apurada conforme as regras previstas na legislação tributária, que prevê que o ICMS é calculado por dentro, com sua inclusão na própria base de cálculo, considerando-se, para tanto, a alíquota legalmente definida, que no caso é de 18%, nos

termos estabelecidos no art. 12, inciso I, subalínea “d.1” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02.

Uma vez corretamente formada, **observada a alíquota legalmente prevista para o produto e operação**, aí sim a base de cálculo será reduzida, de tal forma que o imposto devido seja equivalente à multiplicação da base de cálculo original pelo multiplicador opcional de 0,12.

Verifica-se, pois, que o Estado de Minas Gerais cumpriu expressamente os ditames do convênio em questão, pois, conforme anteriormente demonstrado, a redução de 33,33% foi justamente para atender o percentual de 12% autorizado.

O Convênio ICMS nº 18/92 (assim como o item 12 do Anexo IV do RICMS/02) não trata de **redução de alíquota**, mesmo porque não se insere na esfera de competência dos convênios aprovados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ a redução de alíquotas de ICMS, haja vista que a fixação dessas alíquotas é matéria de reserva legal.

Conclui-se, portanto, como já afirmado, que **o procedimento adotado pela Impugnante não encontra respaldo na legislação** que rege a matéria, **pois apurou incorretamente a base de cálculo nas operações com gás natural**, por incluir na base de cálculo do ICMS o valor do imposto calculado com utilização do multiplicador opcional de 0,12 (doze por cento) previsto no item 12 do Anexo IV do RICMS/02, **como se alíquota fosse, quando o correto** seria a inclusão da quantia apurada mediante a aplicação da **alíquota** interna prevista para o produto – **18%** (dezoito por cento), nos termos do art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02.

Ressalte-se que o entendimento acima exposto é corroborado por respostas publicadas pela SEF/MG às Consultas de Contribuintes nºs 279/2009, 283/2014 e 177/2017, esta última citada pela própria Impugnante (fl. 42 – rodapé), demonstrando o seu conhecimento sobre a interpretação da SEF/MG sobre a matéria, *verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 279/2009

**Ementa:**

**ICMS – BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO – IMPORTAÇÃO** – O montante do imposto integra sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, conforme disposição contida na alínea “i”, inciso XII, § 2º, art. 155 da Constituição Republicana de 1988. Tratando-se da importação de produtos para os quais haja **redução de base de cálculo, a inclusão nesta do montante do próprio imposto opera-se pela alíquota prevista para a mercadoria em questão e precede a aplicação da referida redução.**

**CONSULTA INEPTA** – Consulta declarada inepta por versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, em conformidade com o inciso I, caput, e inciso II, parágrafo único, ambos do art. 43 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

**Exposição:**

A Consulente, com apuração de ICMS por débito e crédito, informa ter por atividade a fabricação de peças para veículos autopropulsados.

Aduz que para consecução de sua atividade importa máquinas e equipamentos destinados a seu ativo imobilizado, bem como algumas mercadorias necessárias para o desenvolvimento de seu processo industrial.

Acrescenta que a operação de importação encontra-se beneficiada pela redução de base de cálculo estabelecida no Convênio ICMS 52/91, de forma que a carga tributária na importação de máquinas e equipamentos, arrolados no Anexo I desse Convênio, é de 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

Entende que o ICMS deve integrar a base de cálculo, conforme previsto no art. 49 do RICMS/02, e exemplifica sua forma de cálculo do ICMS nessa situação:

Valor da Mercadoria + despesas de importação = R\$ 374.944,12

Montante do imposto ou carga tributária = 8,80%

Redução de base de cálculo = 51,11%

Alíquota do ICMS = 18%

Logo,

$374.944,12 / 0,912 = 411.122,94 - 51,11\% = 200.998,00 \times 18\% = 36.179,64$

ICMS a recolher = R\$ 36.179,64

Em dúvida com relação à legislação, formula a presente consulta.

**Consulta:**

1 – A aplicação da carga tributária de 8,80% sobre o valor da mercadoria e despesas de importação, sem inclusão do ICMS próprio, está correta?

2 – Caso negativa a resposta à questão anterior, como deverá ser efetuado o cálculo correto?

**Resposta:**

Em conformidade com o disposto no inciso I, caput, e inciso II, parágrafo único, ambos do art. 43 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, declara-se inepta a presente consulta, por versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, e, no caso concreto, a Consulente foi orientada pelo Fisco

sobre como proceder para a apuração da base tributável e cálculo do imposto devido em suas operações.

A título de orientação, responde-se o questionamento formulado:

1 e 2 – **O entendimento da Consulente não está correto.** O montante do ICMS integra sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, conforme determinação contida na alínea “i”, inciso XII, § 2º, art. 155 da Constituição Republicana de 1988, e no inciso I, § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no art. 49 do RICMS/02.

Em se tratando da importação de produtos para os quais haja redução de base de cálculo, a inclusão nesta do montante do próprio imposto opera-se pela alíquota prevista para a mercadoria em questão e precede a aplicação da referida redução.

Dessa forma, para cálculo do imposto devido, na hipótese de redução de base de cálculo determinada no item 16, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02, considerado o exemplo dado pela Consulente, devem ser observados os seguintes procedimentos:

Valor do equipamento + despesas de importação = R\$ 374.944,12

Alíquota do ICMS = 18%

Logo,

**$374.944,12 / 0,82 = 457.248,92$**

Redução de base de cálculo de 51,11%

$457.248,92 - (457.248,92 * 51,11\%) = 223.549,00$

$223.549,00 \times 18\% = 40.238,82$

ICMS a recolher = R\$ 40.238,82

Na hipótese sob análise, **a Consulente poderá, opcionalmente, aplicar o multiplicador de 0,088 previsto no item 16 citado sobre a base de cálculo integral do ICMS apurada à alíquota de 18%.**

Importa esclarecer que a redução da base de cálculo do ICMS na saída em operação interna e interestadual prevista nesse item 16 aplica-se tão-somente à importação do produto proveniente de países signatários de acordos internacionais firmados no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC), em face ao “princípio de equivalência de tratamento fiscal.” (Grifou-se)

-----  
Consulta de Contribuinte nº 283/2014

“... Resposta:

Primeiramente, cumpre ressaltar que, após o advento do Decreto nº 46.500 de 05/05/14, que acrescentou os arts. 2º e 3º ao Anexo XVI do RICMS/02, serão reformulados, para adequação às novas disposições, todos os regimes especiais relativos à redução da base de cálculo do ICMS nas operações com querosene de aviação (QAV/JET) destinado às companhias aéreas beneficiadas.

Assim, importa esclarecer que a presente consulta será respondida com fundamento nos citados dispositivos, que já se encontram em vigor, bem como em relação aos regimes especiais que já foram alterados.

Nestes termos, importa destacar que, **para fins de aplicação da redução da base de cálculo do ICMS incidente nas operações com QAV/JET destinado ao abastecimento de aeronaves das companhias aéreas beneficiadas, o valor do imposto incidente nas citadas operações sob a alíquota vigente integra sua própria base de cálculo**, nos termos do §15, art. 13 da Lei nº 6.763/75.

Dessa forma, verifica-se que a redução em 76% da base de cálculo será aplicada sobre o valor da operação, que corresponderá ao valor total dos produtos, neste incluído o valor do ICMS apurado sob a alíquota de 25%, prevista na subalínea “a.10”, alínea “a”, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/02 ...” (Grifou-se)

-----  
Consulta de Contribuinte nº 177/2017

“... Consulta:

1 - Qual a carga tributária aplicada no cálculo do ICMS e do ICMS/ST pelo industrial fabricante, nas operações de saídas internas de misturas pré-preparadas de farinha de trigo acondicionadas em embalagens até 25Kg indicadas no Decreto nº 47.141/2017?

[...]

Resposta:

[...]

Salienta-se, ainda, que **a redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/2002 é considerada uma isenção parcial do**

**ICMS**, conforme disposto no inciso XV do art. 222 do RICMS/2002, desta forma deve ser observada a regra de interpretação literal, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN).

Vale destacar que os registros de apuração da Consulente informam que esta não é optante do crédito presumido previsto no inciso XXVI do art. 75 do RICMS/2002.

Feito este esclarecimento, passa-se a responder os questionamentos propostos.

1 - As saídas internas de mistura pré-preparada de farinha de trigo, promovidas pelo estabelecimento industrial, estão sujeitas ao benefício específico de redução de 33,33% na base de cálculo na forma prevista na alínea “d” do item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/2002.

Nas operações internas com mistura pré-fabricada de farinha de trigo é aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento), conforme dispõe a alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/2002.

Assim, para cálculo do ICMS operação própria, nas saídas em operações internas de mistura pré-preparada de farinha de trigo pela Consulente deverá ser considerada tal redução de base de cálculo, podendo utilizar de forma opcional o multiplicador de 12% (doze por cento). **Cumprе ressaltar que 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, correspondente à alíquota vigente aplicável à operação, no caso, de 18% (dezoito por cento).** Exemplo:

- Valor da operação sem ICMS: R\$ 100,00
- Base de cálculo a ser reduzida (incluída do montante do ICMS sob alíquota de 18%): **100/0,82** = R\$ 121,95
- Base de cálculo reduzida: 121,95 - (121,95 x 0,3333) = R\$ 81,30
- ICMS destacado: 81,30 x 0,18 = R\$ 14,63; ou aplicando o multiplicador opcional: 121,95 x 0,12 = R\$ 14,63 ...” (Grifou-se)

Seguem essa mesma linha de entendimento as seguintes decisões deste E. Conselho:

ACÓRDÃO Nº 4.643/16/CE

“... DECISÃO:

[...]

CONFORME RELATADO, DECORRE O LANÇAMENTO DA CONSTATAÇÃO DE QUE A **AUTUADA**, ORA RECORRENTE, NO PERÍODO DE FEVEREIRO A AGOSTO DE 2012, **DESTACOU, NOS DOCUMENTOS FISCAIS OBJETO DA AUTUAÇÃO, BASE DE CÁLCULO DO ICMS MENOR QUE A DEVIDA, EM RAZÃO DA INOBSERVÂNCIA DA ALÍQUOTA VIGENTE PARA A MERCADORIA (QUEROSENE DE AVIAÇÃO – QAV) QUANDO DA INCLUSÃO DO IMPOSTO NA SUA BASE DE CÁLCULO.**

VERIFICA-SE QUE AS SAÍDAS DE QUEROSENE DE AVIAÇÃO AUTUADAS OCORRIDAS, CONFORME REGIME ESPECIAL Nº 019/08, CONCEDIDO À EMPRESA AÉREA TRIP LINHAS AÉREAS S/A, PASSOU A TER REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO AO PATAMAR DE 84% (OITENTA E QUATRO POR CENTO), FACULTADO AO CONTRIBUINTE APURAR O IMPOSTO MEDIANTE A APLICAÇÃO DO MULTIPLICADOR DE 4% (QUATRO POR CENTO), NÓS MOLDES DO DISPOSTO NO ART. 4º DO JÁ CITADO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

CONFORME DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO ACÓRDÃO Nº 22.127/16/1, A CONTRIBUINTE, ORA RECORRENTE, FOI INTIMADA PELA FISCALIZAÇÃO A APRESENTAR A “MEMÓRIA DE CÁLCULO, DEMONSTRANDO, A PARTIR DO PREÇO DE VENDA SEM O ICMS, A FÓRMULA UTILIZADA PELA EMPRESA, NO PERÍODO AUTUADO, PARA DEFINIR A BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES COM QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV), AMPARADAS PELOS BENEFÍCIOS FISCAIS ESTABELECIDOS NO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – RET, CONCEDIDO ÀS COMPANHIAS AÉREAS”, CONFORME AUTO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL – AIAF DE FLS. 02.

DEPREENDE-SE DESSES DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO, QUE A **AUTUADA, ORA RECORRENTE, NA COMPOSIÇÃO DA SUA BASE DE CÁLCULO, AO INCLUIR O PRÓPRIO IMPOSTO NA SUA BASE DE CÁLCULO, UTILIZOU-SE DOS PERCENTUAIS RELATIVOS AO MULTIPLICADOR OPCIONAL CONSTANTE NO REGIME ESPECIAL, OU SEJA, 4% (QUATRO POR CENTO), QUANDO O CORRETO SERIA INCLUIR O PERCENTUAL REFERENTE À ALÍQUOTA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA A MERCADORIA (25% - VINTE E CINCO POR CENTO).**

ASSIM, É INCONTROVERSO NOS PRESENTES AUTOS QUE A RECORRENTE, AO INCLUIR O IMPOSTO NA SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO, VALEU-SE DOS MULTIPLICADORES OPCIONAIS PREVISTOS NO REFERIDO REGIME ESPECIAL.

A FISCALIZAÇÃO, EM FASE DE MANIFESTAÇÃO FISCAL, DEFENDE QUE ANTES DE APLICAR AS BENESSES CONCEDIDAS PELO REGIME ESPECIAL (DIFERIMENTO PARCIAL/REDUÇÃO DE 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 RECORRENTE SUSTENTA QUE A FISCALIZAÇÃO LAVROU O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO SOB A PREMISSE DE QUE HOUE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, MAS QUE APENAS HOUE A REGULAR APLICAÇÃO DO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

SEM RAZÃO A RECORRENTE, 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 ANTERIORMENTE CITADO.

O QUE SE INFERE DO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO É QUE AS SAÍDAS DE QUEROSENE DE AVIAÇÃO NAS OPERAÇÕES INTERNAS, NELE ESPECIFICADAS, ESTAVAM SUJEITAS, NO PERÍODO AUTUADO, AO DIFERIMENTO PARCIAL OU **REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO**, DE FORMA QUE A CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA RESULTASSE EM 4% (QUATRO POR CENTO), **NÃO CONSTANDO NO REFERIDO REGIME QUALQUER REDUÇÃO DE ALÍQUOTA PARA A MERCADORIA AUTUADA.**

NOTA-SE QUE CONSTA EM TAL REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO QUE O DOCUMENTO FISCAL DEVERÁ CONTER TODOS OS REQUISITOS EXIGIDOS NA LEGISLAÇÃO, ASSIM COMO O DESTAQUE DO ICMS COM A ALÍQUOTA DO QUEROSENE DE AVIAÇÃO VIGENTE PARA A MERCADORIA. 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 Nº 87/96, TAMBÉM REPRODUZIDOS NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL A SEGUIR MENCIONADA, O MONTANTE DO PRÓPRIO IMPOSTO INTEGRA A SUA BASE DE CÁLCULO. EXAMINE-SE:

[...]

COMO SUSTENTA A FISCALIZAÇÃO EM FASE DE MANIFESTAÇÃO FISCAL, A ALÍQUOTA PREVISTA PARA O QUEROSENE DE AVIAÇÃO ENCONTRA-SE DEFINIDA NO ART. 42, INCISO I, SUBALÍNEA "A.10" DO RICMS/02, QUE, NO PERÍODO AUTUADO, ERA DE 25% (VINTE E CINCO POR CENTO) E NÃO FOI ALTERADA, NEM PODERIA SER, POR MEIO DE REGIME ESPECIAL CONCEDIDO ÀS EMPRESAS DE AVIAÇÃO, AO QUAL ADERIU A AUTUADA, ORA RECORRENTE.

**NÃO SE PODE CONFUNDIR A ALÍQUOTA DE 25% (VINTE E CINCO POR CENTO) PREVISTA PARA A OPERAÇÃO COM A REFERIDA MERCADORIA NO PERÍODO AUTUADO COM O PERCENTUAL DE 4% (QUATRO POR CENTO), CUJA FUNÇÃO RESTRINGE-SE APENAS AO CÁLCULO DO IMPOSTO A SER RECOLHIDO, APÓS A FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ...** (GRIFOU-SE)

Acórdão: 22.480/17/1ª

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 RELATIVA À SAÍDA DE MERCADORIA EM OPERAÇÃO INTERNA (QUEROSENE DE AVIAÇÃO - QAV), SUJEITA À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, CONFORME REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DA ALÍQUOTA VIGENTE PARA A MERCADORIA QUANDO DA INCLUSÃO DO IMPOSTO NA SUA BASE DE CÁLCULO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 13, § 1º, INCISO I, DA LC Nº 87/96, ART. 13, §15, DA LEI Nº 6.763/75 E DO ART. 49 DO RICMS/02. CORRETA A EXIGÊNCIA DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.” (GRIFOU-SE)**

Observe-se que, nas consultas e decisões acima, assim como em outras, mesmo quando há menção à expressão “de forma que a carga tributária seja a reduzida a xxx”, **o que não acontece no Convênio ICMS nº 18/92**, a interpretação é a mesma, ou seja, no sentido de que nas operações com benefício de redução de base de cálculo a inclusão do montante do próprio imposto opera-se pela alíquota prevista para a mercadoria em questão e precede a implementação do benefício (redução da base de cálculo), sem alteração ou redução da alíquota legalmente prevista para a mercadoria.

Há, também, decisões do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ/MG) nesse mesmo sentido, podendo ser citadas, a título de exemplo, as abaixo indicadas:

EMBARGOS À EXECUÇÃO – PROCESSO 3328195-05.2013.8.13.0024 – 2ª TRIBUTÁRIOS ESTADO – COMARCA DE BELO HORIZONTE (...)

**“NOTE-SE QUE ALUDIDO CONVÊNIO, AO CONTRÁRIO DA INTERPRETAÇÃO DA EMBARGANTE, NÃO REDUZIU A ALÍQUOTA DO IMPOSTO AO PATAMAR DE 8,8%, MAS, NA VERDADE, REDUZIU A BASE DE CÁLCULO DO ICMS DE TAL FORMA QUE RESULTE EM UMA CARGA TRIBUTÁRIA EQUIVALENTE A UMA ALÍQUOTA DE 8,8%. OU SEJA, A ALÍQUOTA DA OPERAÇÃO É DE 18% (DEZOITO POR CENTO).**

REGISTRA-SE QUE, NOS TERMOS DO ART. 155, § 2º, INCISO XII, ALÍNEA “I”, DA CR, O IMPOSTO DEVE INTEGRAR A PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

NESTE CENÁRIO, AO NÃO INCLUIR O IMPOSTO EM SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO CONFUNDIR A REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA COM A REDUÇÃO DA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO, A EMBARGANTE RECOLHEU A MENOR O TRIBUTO PRETENDIDO PELO EMBARGADO.

COMO RESSALTADO PELO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, O CÁLCULO APRESENTADO PELA EMBARGANTE, COM BASE NO QUAL ALEGA QUE A CARGA TRIBUTÁRIA EXIGIDA PELA FISCALIZAÇÃO É DE 9,69% E NÃO DE 8,8%, APRESENTA UMA FALHA MATEMÁTICA BÁSICA: NA SEGUNDA COLUNA, QUE

SUPOSTAMENTE ILUSTRA O CÁLCULO DA FISCALIZAÇÃO, O ICMS (10,73) FOI DIVIDIDO PELO "TOTAL DA NOTA FISCAL" (110,73), QUANDO NA VERDADE DEVERIA TER SIDO DIVIDIDO PELA "BASE DE CÁLCULO COM ALÍQUOTA DE 18% (DEZOITO POR CENTO)" (121,95), O QUE RESULTARIA EXATAMENTE EM UMA CARGA TRIBUTÁRIA DE 8,8% (OITO INTEIROS E OITO DÉCIMOS POR CENTO)." (GRIFOU-SE)

-----  
APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.13.332819-5/002

"EMENTA: APELAÇÕES. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CONVÊNIO ICMS Nº 52/1991. REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. MULTA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS. ART. 85, §§ 2º, 3º E 5º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

- A CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO ICMS 52/1991 CONCEDE BENEFÍCIO FISCAL QUE CONSISTE EM DIMINUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA, NAS OPERAÇÕES QUE ELA DISCRIMINA, ATRAVÉS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. PARA ATINGIR O FIM PRECÍPUO DA NORMA, DEVE SER CALCULADA A BASE DA OPERAÇÃO COM A SISTEMÁTICA DO ICMS POR DENTRO, CONSIDERANDO A ALÍQUOTA NORMAL DA OPERAÇÃO, PARA, ENTÃO, APLICAR O ÍNDICE DE REDUÇÃO OU O REDUTOR DA BASE DE CÁLCULO, CONFORME OPÇÕES DISPONIBILIZADAS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL PARA ALCANÇAR A REDUÇÃO DA CARGA ESTABELECIDADA PELA MENCIONADA NORMA CONVENIAL ..." (GRIFOU-SE)

-----  
APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.05.737846-5/011

"APELAÇÃO CÍVEL – MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO – IMPORTAÇÃO DE TURBINAS – ICMS – BASE DE CÁLCULO INTEGRAL – REDUÇÃO POSTERIOR.

[...]

- O MANDADO DE SEGURANÇA, SEJA ELE NA FORMA REPRESSIVA OU PREVENTIVA, É CABÍVEL PARA A PROTEÇÃO DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO, NÃO PROTEGIDO POR HABEAS CORPUS NEM POR HABEAS DATA, EM SENDO O RESPONSÁVEL PELO ABUSO DE PODER OU ILEGALIDADE AUTORIDADE PÚBLICA, OU AGENTE DE PESSOA JURÍDICA, NO EXERCÍCIO DE ATRIBUIÇÕES DO PODER PÚBLICO, NOS TERMOS DO ART. 5º, INC. LXIX DA CR/88.

- **NOS CASOS EM QUE HAJA PREVISÃO DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO, MESMO NA IMPORTAÇÃO, PARA DETERMINAÇÃO DO ICMS DEVIDO, EM PRIMEIRO LUGAR DEVE COMPOR A BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO (INTEGRAL), CONSIDERADA A ALÍQUOTA PREVISTA PARA A OPERAÇÃO, PARA EM SEGUIDA PROCEDER À REDUÇÃO PREVISTA.**" (GRIFOU-SE)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação à consulta de contribuinte respondida pela SEF/SP, cuja resposta teria acompanhado o entendimento da Impugnante (fls. 50/52), há que se destacar que as respostas abaixo, **também da SEF/SP**, indicam um posicionamento consolidado sobre a matéria, que vai ao encontro do entendimento do Fisco mineiro, *verbis*:

Resposta à Consulta nº 4000/2014

(SEFAZ/SP)

<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=330963>

### Relato

“1. A Consulente, comerciante varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios (supermercado), afirma que adquire “óleo de soja” de estabelecimento localizado em Mato Grosso e efetua o recolhimento antecipado do imposto por se tratar de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária.

2. Afirma ainda, que o fornecedor destaca o imposto referente à operação própria com alíquota de 12%, e que as operações internas com a referida mercadoria têm redução de base de cálculo, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (artigo 3º, IV do Anexo II do RICMS/00).

3. Diante do exposto, questiona: “no momento do cálculo do ICMS-ST, qual o percentual correto do ICMS a ser utilizado na apuração do valor a recolher?”.

### Interpretação

[...]

8. Relativamente à redução da base de cálculo do ICMS prevista no artigo 3º do Anexo II do RICMS/00, tendo em vista que o citado benefício fiscal reduz a carga tributária para 7% (**e não a alíquota**), **esclarecemos que nas operações internas com os produtos ali mencionados, não existe autorização legal para que essa carga final de 7% seja calculada diretamente sobre o valor total da operação, tal como se alíquota fosse**, deve-se calcular, primeiramente, o percentual da redução.” (Grifou-se)

-----  
Resposta à Consulta nº 8900/2016

(SEF/SP)

Vide:

[https://www.normasbrasil.com.br/norma/resposta-a-consulta-8900-2016-sp\\_326004.html](https://www.normasbrasil.com.br/norma/resposta-a-consulta-8900-2016-sp_326004.html)

### Relato

1. A Consulente, cuja atividade principal, segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, é “Comércio atacadista de produtos

siderúrgicos e metalúrgicos, exceto para construção (46.85-1/00)”, exerce também a atividade de “Fabricação de outros equipamentos e aparelhos elétricos (27.90-2/99)” e relata que exerce a atividade de revenda de barras de aços e, entre os diversos produtos vendidos, tem alguns que estão amparados pela redução da base de cálculo.

2. Indaga se nas operações de vendas de produtos com redução na base de cálculo, destinadas a não contribuinte do ICMS localizado neste Estado, para efeito de cálculo da base reduzida deve considerar apenas o valor do produto, (artigo 58 do Anexo II do RICMS/2000) ou se deve acrescentar também o IPI e outras despesas que venham a ser destacadas na Nota Fiscal, tais como frete, seguro, desconto, e outras despesas acessórias.

Interpretação

[...]

4. O citado artigo estabelece que nas saídas internas, podendo inclusive ser incluída aquelas realizadas com consumidor ou usuário final, não contribuinte do ICMS, de barras de aço classificadas nos códigos 7214.30.00, 7215.10.00, 7215.50.00, 7228.30.00 e 7228.50.00 da NCM, fica reduzida a base de cálculo do ICMS de forma que a carga tributária final incidente corresponda a 12%.

5. A esse respeito, cumpre-nos ressaltar que, conforme inciso I do artigo 37 do RICMS/2000, a base de cálculo do ICMS, na hipótese do inciso I do artigo 2º do citado regulamento, é o valor da operação, sendo que de o § 1º do artigo 37 prevê que integram a base de cálculo do imposto:

[...]

6. Desta forma, analisando o exemplo contido no relato da Consulente, **informamos que a base de cálculo a ser reduzida deve ser a que representa o valor total da operação**, ou seja, a base de cálculo citada no item precedente, a qual deve ser composta pela soma do valor da mercadoria, do montante do IPI, do valor do frete, e demais despesas, que corresponde à situação 2 citada pela Consulente.

7. Salientamos ainda que a norma em pauta determina que a base de cálculo do ICMS deve ser reduzida de forma que a carga tributária final incidente corresponda a 12%, e não a aplicação pura e simples da alíquota de 12%. Assim, o valor da base

de cálculo reduzida pode ser obtido conforme fórmula indicada abaixo:

Base de cálculo reduzida = base de cálculo original (valor dos produtos + IPI + frete + outras despesas) x 12% ÷ alíquota do produto ( **neste caso, 18%**) ...” (Grifou-se)

Vê-se, pois, que o feito fiscal afigura-se correto, uma vez que respaldado na legislação que rege a matéria, bem como em entendimentos externados em soluções de consultas de contribuintes, decisões deste E. Conselho e do Poder Judiciário.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pela diferença de ICMS apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

A Impugnante argui a aplicação dos arts. 100 e 146 do CTN sob o enfoque da Fiscalização ter quebrado o princípio da segurança jurídica, além da obrigatória observância da proteção à boa-fé objetiva.

Afirma que o comportamento da Fiscalização, em relação à Impugnante, referente a casos pretéritos, com identidade de fatos e de direito, proporcionou a presença de uma base de confiança na qual o sujeito passivo se respaldou para orientar as suas ações.

Alega que o art. 146 do CTN não se refere apenas à revisibilidade do lançamento, ou seja, pode-se argumentar que ele não supõe a existência de dois lançamentos diferentes, mas remete a critérios jurídicos anteriores, quer esses critérios jurídicos tenham sido estampados em uma resposta a uma consulta administrativa quer tenham sido resultado de contratos firmados entre o contribuinte e o Estado, quer, ainda, tenham se espelhado em interpretação da legislação feita pelo contribuinte e referendada pelos órgãos julgadores ou fiscalizadores na esfera administrativa, ou mesmo decorrente de uma falta de autuação referente a períodos anteriores.

Dessa forma, entende que poderia ocorrer a autuação com os novos critérios jurídicos, porém só em relação a fatos geradores futuros.

Afirma que a autuação sem pré-aviso e em contradição ao que era validamente até então praticado não pode prevalecer, sob pena de violação do art. 146 do CTN.

Conclui, então, que deve ser aplicado o art. 146 do CTN, tendo em vista que a fiscalização vinha ocorrendo no sentido de convalidar tacitamente a metodologia de cálculo da GASMIG, mediante não autuação no bojo das diversas fiscalizações realizadas.

Entende que se tal interpretação sofreu, agora, mudança, então, nos termos do art. 146 do CTN, tal alteração dos critérios jurídicos só poderá valer para os fatos geradores futuros, não alcançando, por conseguinte, os fatos geradores ocorridos até 2019.

Por fim, sustenta que, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN, a observância de práticas reiteradas das autoridades administrativas tem o condão de afastar a imposição de penalidades e de juros.

Transcreve decisões judiciais que entende respaldar seus argumentos.

Não obstante esses argumentos dispostos pela Impugnante, verifica-se, de forma inapelável, que as respostas às consultas de contribuintes acima transcritas, que contemplam os exercícios de 2009 a 2017, demonstram que a SEF/MG, durante todo esse período, pelo menos, manteve sem qualquer alteração o entendimento fiscal e tributário que sustenta o lançamento ora sob análise.

Dessa forma, em que pese os todos argumentos levantados pela Defesa no sentido de violação da boa-fé, da segurança jurídica e de mudança de critério jurídico, verifica-se que não há qualquer ofensa à boa-fé objetiva ou à segurança jurídica, nem foi observada qualquer mudança nos critérios de interpretação da legislação tributária, nos termos do art. 146 do CTN, e nem tampouco qualquer mudança nas práticas reiteradas da Administração Tributária do estado de Minas Gerais que alcançasse o entendimento disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN.

Importante ressaltar que legislações tributárias de outras unidades da Federação não possuem qualquer relevância ou aplicabilidade no estado de Minas Gerais, tendo em vista a delegação de competência a cada unidade definida pela Constituição da República.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR -

MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. art. 55, VII, “c” da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Verifica-se que este Órgão Julgador possui vasta jurisprudência referente à matéria:

ACÓRDÃO: 3.666/11/CE

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS - NÃO INCLUSÃO DO PRÓPRIO IMPOSTO NA BASE DE CÁLCULO. CONSTATOU-SE IMPORTAÇÃO DO EXTERIOR DE MERCADORIA COM RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO DEVIDO, TENDO EM VISTA A NÃO INCLUSÃO DO VALOR DO PRÓPRIO IMPOSTO NA BASE DE CÁLCULO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 13, INC. I DA LEI Nº 6.763/75 E ARTS. 43, INC. I E 49 DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INC. II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INC. VII, MAJORADA PELA REINCIDÊNCIA PREVISTA NO ART. 53, § 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. REFORMADA A DECISÃO ANTERIOR PARA RESTABELECEER A MULTA ISOLADA. RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO E PROVIDO. DECISÕES UNÂNIMES. (GRIFOU-SE)

**ACÓRDÃO: 20.257/11/1ª**

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS - NÃO INCLUSÃO DO PRÓPRIO IMPOSTO NA BASE DE CÁLCULO. CONSTATOU-SE IMPORTAÇÃO DO EXTERIOR DE MERCADORIA COM RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO DEVIDO, TENDO EM VISTA A NÃO INCLUSÃO DO VALOR DO PRÓPRIO IMPOSTO NA BASE DE CÁLCULO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 13,

INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 E ARTS. 43, INCISO I E 49 DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, MAJORADA PELA REINCIDÊNCIA PREVISTA NO ART. 53, §§6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE)

**ACÓRDÃO: 21.939/16/3ª**

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 RELATIVA À SAÍDA DE MERCADORIA (QUEROSENE DE AVIAÇÃO - QAV), PARA ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE (CFOP 5.659) E PARA ARMAZENAGEM (CFOP 5.663), EM OPERAÇÕES INTERNAS. **INOBSERVÂNCIA DA ALÍQUOTA VIGENTE PARA A MERCADORIA QUANDO DA INCLUSÃO DO IMPOSTO NA SUA BASE DE CÁLCULO**, BEM COMO APLICAÇÃO INDEVIDA NAS OPERAÇÕES AUTUADAS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DO DIFERIMENTO PARCIAL DO IMPOSTO PREVISTOS EM REGIMES ESPECIAIS CONCEDIDOS ÀS COMPANHIAS AÉREAS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 13, § 1º, INCISO I DA LC Nº 87/96, ART. 13, §15 DA LEI Nº 6.763/75 E DO ART. 49 DO RICMS/02. CORRETA A EXIGÊNCIA DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C” DA LEI Nº 6.763/75, C/C O DISPOSTO NO ART. 106, INCISO II, ALÍNEA “C” DO CTN. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE)

**ACÓRDÃO: 22.479/17/1ª**

BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA – SAÍDA DE MERCADORIA EM OPERAÇÃO INTERNA – QUEROSENE DE AVIAÇÃO – QAV – OPERAÇÕES NÃO ABRANGIDAS POR BENEFÍCIO FISCAL. CONSTATADO QUE A AUTUADA RECOLHEU ICMS A MENOR EM RELAÇÃO À SAÍDA DE MERCADORIA (QUEROSENE DE AVIAÇÃO - QAV), PARA ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE (CFOP 5.659), EM OPERAÇÕES INTERNAS. A TESE DE INEXISTÊNCIA DO FATO GERADOR NÃO ENCONTRA SUSTENTÁCULO NA LEGISLAÇÃO VIGENTE. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C” DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

DESTACA-SE 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.**  
(GRIFOU-SE)

**ACÓRDÃO: 22.337/19/2ª**

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO RESULTANTE DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL RELATIVO À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A INTERESTADUAL PELAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO/ATIVO IMOBILIZADO E ORIUNDAS DE OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 6º, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA TENDO EM VISTA QUE A AUTUADA NÃO OBSERVOU AS REGRAS CONTIDAS NO ART. 43, § 8º, INCISO I, DO RICMS/02, QUE DETERMINAM A FORMA DE CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS, CONFORME DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, INCISO I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, E ART. 13, § 15, DA LEI Nº 6.763/75 (**INTEGRA A BASE DE CÁLCULO O MONTANTE DO PRÓPRIO IMPOSTO**). CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE)

**ACÓRDÃO: 23.404/19/3ª**

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO RESULTANTE DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL RELATIVO À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A INTERESTADUAL NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO/ATIVO IMOBILIZADO ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. INOBSERVÂNCIA ÀS REGRAS CONTIDAS NO ART. 43, § 8º, INCISO I, DO RICMS/02, QUE DETERMINAM A FORMA DE CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS, CONFORME O DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, INCISO I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, ART. 13, § 15, DA LEI Nº 6.763/75. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

AO CONTRÁRIO DO DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO, A AUTUADA, PARA CALCULAR O IMPOSTO A RECOLHER, LIMITOU-SE A APLICAR A DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL (POR EXEMPLO, 18% - 12% = 6%) SOBRE O MESMO VALOR DA OPERAÇÃO INTERESTADUAL CONSTANTE DE CADA NOTA FISCAL.

COM ISSO, ELA **DEIXOU DE CUMPRIR O COMANDO DE INCLUSÃO DO ICMS EM SUA BASE DE CÁLCULO, RELATIVAMENTE À PARCELA DEVIDA AO ESTADO DE DESTINO, POIS NO VALOR DA OPERAÇÃO INTERESTADUAL, POR ÓBVIO, SOMENTE VEM INCLUÍDO O ICMS CORRESPONDENTE A ESSA OPERAÇÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**INTERESTADUAL** (NO EXEMPLO CITADO, OS 12% DEVIDOS AO ESTADO DE ORIGEM). (GRIFOU-SE)

Dessa forma, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências fiscais constantes do lançamento em questão.

Conforme relatado, a Impugnante pugna ainda pela aplicação do disposto no art. 146 do CTN ao caso presente, afirmando que, “*se a interpretação do Fisco vinha sendo no sentido de convalidar tacitamente a metodologia de cálculo da GASMIG mediante a não autuação no bojo das diversas fiscalizações realizadas, e se tal interpretação sofreu, agora, mudança – ainda que específica em relação à Impugnante -, então ... tal alteração dos critérios jurídicos só poderá valer para os fatos geradores futuros, não abrangendo, por consequência, os fatos geradores ocorridos até 2020*”.

Em caráter subsidiário, defende, também, a possibilidade de aplicação do disposto no art. 100, parágrafo único do CTN, pontuando que “*efetivamente confiou na prática reiterada da administração fazendária, que constitui norma complementar, nos termos do art. 100, III, do CTN*”, pois, ao longo de 25 (vinte e cinco) anos, a GASMIG teria sido continuamente submetida a fiscalizações sem que sua metodologia de cálculo da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 18/1992 fosse objeto de qualquer autuação.

No entanto, **ao contrário da alegação da Impugnante**, inexistente no presente processo qualquer alteração de critério jurídico ou “prática reiterada da administração fazendária” que se enquadrem nas normas legais previstas nos arts. 146 e 100, parágrafo único do CTN.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

-----  
Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Nesse sentido, mostra-se necessária a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (*Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203*):

“...Mudança de critério jurídico não se condunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. **Há mudança de critério jurídico** quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, **substitui uma interpretação por outra**, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também **há mudança de critério jurídico**, quando a autoridade administrativa, **tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei**, na feitura do lançamento, depois **pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas** e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado”. (Grifou-se)

Ricardo Lobo Torres, referenciado por Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 352*), relaciona o art. 146, do CTN aos casos de “*modificação da jurisprudência administrativa ou judicial*”, não podendo o Fisco invocar a modificação jurisprudencial para passar a adotar o novo critério nos lançamentos que viesse a efetuar, salvo em relação aos fatos geradores posteriores à introdução desse novo critério.

Alberto Xavier, também citado por Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 353*), sustenta que o art. 146, do CTN é “*simples corolário do princípio da não-retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra da ‘velha interpretação’ não podem ser revistos com fundamento na ‘nova interpretação’*”, pretendendo o dispositivo “*que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada*”.

Das lições acima, depreende-se, como já afirmado, que no caso dos autos, não houve qualquer alteração de critério jurídico, pois: **(i)** não houve mudança de interpretação da Fiscalização sobre a matéria em discussão ou revisão/modificação de uma interpretação anteriormente existente; **(ii)** o presente lançamento não sofreu qualquer alteração, fática ou jurídica, desde a sua formalização; **(iii)** o lançamento não se pautou em modificação da jurisprudência administrativa ou judicial; **(iv)** por consequência, não houve aplicação retroativa de um entendimento novo sobre a matéria.

Como bem salienta o Fisco, não houve mudança de entendimento da Secretaria de Estado de Fazenda quanto à metodologia de cálculo da redução de base de cálculo, o que pode ser comprovado pelas respostas a consultas de contribuintes

disponíveis no sítio eletrônico da SEF/MG, alguma delas já reproduzidas no tópico anterior, a exemplo da Consulta de Contribuinte nº 177/2017, citada “Parecer” contratado pela Impugnante, anexado à sua impugnação (fl. 72 - verso), onde consta, inclusive, a seguinte afirmação: “*torna-se claro que a interpretação conferida pelo Fisco mineiro ao RICMS/02, atualmente endossada pela jurisprudência do TJ/MG, concerne à mera adoção do redutor de 33,33%, mantendo-se a alíquota de 18%, a despeito da redação do Convênio ICMS nº 18/1992*” (Destacou-se).

De igual forma, também não há que se falar em prática reiterada da administração tributária, pelos motivos lançados na manifestação fiscal, abaixo reproduzidos, os quais são aqui ratificados, *verbis*:

“... A Impugnante afirma que ao longo de 25 (vinte e cinco) anos, foi continuamente submetida a fiscalizações pelo Estado de Minas Gerais sem que a sua metodologia de cálculo da redução da base prevista no Convênio ICMS nº 18/1992 fosse objeto de qualquer autuação.

Ainda que irrelevante frente à argumentação apresentada, o DECRETO Nº 44.747, DE 3 DE MARÇO DE 2008, disciplina o início da ação fiscal, como segue:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada. (grifou-se)

**Caso o Contribuinte tivesse sido fiscalizado, efetivamente, tendo como objeto a verificação da formação da base de cálculo, caberia à Impugnante apresentar provas, anexando os supostos AIAFs.** Por força da legislação, o objeto da fiscalização deverá constar no Auto de Início da Ação Fiscal. Corroborando o anteriormente exposto, o AIAF relativo à presente autuação, documento de fl. 02, traz no campo “OBJETO DA AUDITORIA FISCAL” o seguinte: “Conferência da base de cálculo do ICMS nas operações com gás natural”.

Do exposto, **enquanto não decaído o direito da Fazenda Estadual efetuar o lançamento do crédito tributário, nos termos do CTN, a fiscalização**

**poderá aplicar os critérios e metodologias previstos na legislação de regência do ICMS.**

E ademais, não pode a fiscalização contrariar o princípio da indisponibilidade do interesse público, até porque, nos exatos termos do art. 142, do CTN, a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional do agente.” (Grifou-se)

Ademais, se alguma prática reiterada pudesse ser aventada, esta seria no sentido contrário à afirmação da Impugnante, pois as próprias consultas de contribuintes, acórdãos deste E. Conselho, bem como decisões do Poder Judiciário, evidenciam que o Fisco sempre formalizou lançamentos exigindo a diferença de ICMS em casos análogos ao analisado no presente processo, sempre na linha de que a redução da base de cálculo **não se confunde** com a “alteração ou redução da alíquota” legalmente estabelecida para cada produto listado nos itens do Anexo IV do RICMS/02.

**Jamais houve, portanto, homologação tácita** do procedimento adotado pela Impugnante, para o cálculo do ICMS devido nas operações internas com gás natural por ela praticadas.

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (consignar em documento fiscais valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação), ao passo que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.”

[...]

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:

[...]

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

[...]

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

[...]

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

[...]

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de consignação em documento fiscal de base de cálculo inferior à prevista na legislação).

Por fim, as questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, constitucionalidade de dispositivos legais/regulamentares, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, “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”.

Especificamente em relação às penalidades aplicadas no presente processo, há que se destacar que estas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidos os Conselheiros Victor Tavares de Castro (Relator) e Renata Pereira Schetini, que a reconheciam para o período anterior a 26/12/2014. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Victor Tavares de Castro (Relator) e Renata Pereira Schetini, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Erick de Paula Carmo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2020.**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator designado**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

P

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	23.659/20/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001448070-07	
Impugnação:	40.010149642-28	
Impugnante:	Companhia de Gás de Minas Gerais GASMIG	
	IE: 062508832.00-85	
Proc. S. Passivo:	Lucas Pimenta de Figueiredo Brito/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Victor Tavares de Castro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

A Fiscalização lavrou o Auto de Infração com o objetivo de constituir crédito tributário de ICMS relativamente ao período de 01/12/14 a 31/12/14, que seria devido em razão da suposta formação incorreta da base de cálculo do imposto em operações internas com gás natural.

Os fundamentos relativos à divergência, a seguir detalhados, tem como escopo a aplicabilidade do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN) para apuração do prazo decadencial e a constatação de que o Sujeito Passivo apurou corretamente a base de cálculo do ICMS ao incluir na sua própria base de cálculo o montante efetivamente devido na operação.

#### I - DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo a tributo sujeito ao lançamento por homologação está submetido à regra especial do art. 150, § 4º, do CTN, que estabelece o fato gerador como termo inicial do prazo de 5 (cinco) anos.

Esclareça-se que a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, aplicável para os demais casos de lançamento de ofício, é afastada no caso concreto em razão do critério da especialidade da norma, pois o ICMS, como típico tributo sujeito ao lançamento por homologação, submete-se à disposição especial do prazo decadencial estabelecida no referido art. 150, § 4º, do CTN.

Com efeito, o julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em regime de recursos repetitivos (Tema 163 – Paradigma: Recurso Especial nº 973.733-SC), consolidou o entendimento de que a regra do art. 150, § 4º, do CTN, poderá ser afastada apenas quando o Sujeito Passivo descumprir o dever de declarar e de pagar, ainda que parcialmente, o tributo devido na competência autuada. Soma-se ao exposto a Súmula 555 do STJ, originada do referido julgamento, que estabelece:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QUANDO NÃO HOUVER DECLARAÇÃO DO DÉBITO, O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTA-SE EXCLUSIVAMENTE NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, NOS CASOS EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUI AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

Como o lançamento realizado por meio do Auto de Infração impugnado visou a constituir crédito tributário excedente da declaração e do pagamento feito pelo Sujeito Passivo, o que é incontroverso nos autos, o reconhecimento da aplicabilidade do art. 150, § 4º, do CTN, é impositivo.

Ao ensejo, faz-se mister destacar que o entendimento que majoritariamente tem se verificado neste Conselho de Contribuintes, além de transformar o art. 150, § 4º, do CTN em letra morta, desafia a própria lógica ao admitir que haja lançamento para cobrança do tributo ainda que a declaração e o pagamento pelo Sujeito Passivo estejam homologados tacitamente pela Autoridade Fiscal, em razão do decurso de prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Com estas razões e considerando que o Sujeito Passivo foi notificado acerca da lavratura do Auto de Infração em 26/12/19 (fl. 79), está decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a 26/12/14.

Portanto, reconheço a decadência em relação aos períodos anteriores a 26/12/14 e julgo improcedente o lançamento neste particular.

### II - MÉRITO

No mérito, a divergência se restringe à constatação de que a base de cálculo do ICMS na saída de gás natural foi apurada corretamente pelo Sujeito Passivo.

Inicialmente, esclareça-se que a base de cálculo do ICMS em operações internas com gás natural deve ser apurada com a redução de 33,33%, nos termos do item 12 do Anexo IV do RICMS/02.

Assim, a análise do caso impõe fixar adequadamente qual é o ponto controvertido entre a acusação fiscal e a defesa do contribuinte.

A partir de uma leitura dos fundamentos exarados no Auto de Infração e nas Manifestações Fiscais, no parecer da Assessoria deste Conselho, e inclusive na defesa do próprio Sujeito Passivo, poder-se-ia alcançar a equivocada conclusão de que o ponto controvertido seria a alíquota aplicável (se 12% ou 18%) ou a aplicabilidade do Convênio ICMS nº 18/1992.

Data vênia, o ponto controvertido não está na discussão sobre a alíquota ou sobre a aplicabilidade do Convênio ICMS nº 18/1992, apesar destes temas terem sido objeto de intenso debate nos autos.

Para a adequada compreensão do ponto controvertido, vejamos os quadros comparativos que foram elaborados nos autos para mostrar a divergência entre os cálculos do Fisco e do Sujeito Passivo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Método GASMIG

Base de cálculo do ICMS = valor do fornecimento dividido por (1 - tributos), onde:

$$\text{Tributos} = (\text{PIS} + \text{COFINS} + \text{ICMS}) / 100 = (1,65 + 7,60 + 12) / 100 = 0,2125$$

$$\text{Base de cálculo do ICMS} = 1.000,00 / (1 - 0,2125) = 1.269,8413$$

$$\text{Base reduzida do ICMS} = \text{Base de cálculo do ICMS} - 33,33\% = 846,6031$$

$$\text{ICMS devido} = \text{Base reduzida do ICMS} \times \text{alíquota} = 846,6031 \times 18\% = 152,3885$$

### Método do FISCO

Base de cálculo do ICMS = valor do fornecimento dividido por (1 - tributos), onde:

$$\text{Tributos} = (\text{PIS} + \text{COFINS} + \text{ICMS}) / 100 = (1,65 + 7,60 + 18) / 100 = 0,2725$$

$$\text{Base de cálculo do ICMS} = 1.000,00 / (1 - 0,2725) = 1.374,5704$$

$$\text{Base reduzida do ICMS} = \text{Base de cálculo do ICMS} - 33,33\% = 916,42$$

$$\text{ICMS devido} = \text{Base reduzida do ICMS} \times \text{alíquota} = 916,42 \times 18\% = 164,9566$$

Verifica-se claramente que nos dois cálculos a alíquota aplicável foi de 18%, sendo que a divergência recai sobre os números “12” e “18” incluídos nas respectivas fórmulas em momento anterior à aplicação da alíquota, ainda na fase de inclusão do próprio ICMS na sua base de cálculo.

Então, o que a Fiscalização está chamando de alíquota é, na verdade, o percentual aplicável para fazer o “gross-up”, isto é, o cálculo do ICMS por dentro, em respeito ao que a legislação mineira determina:

Lei nº 6.763/75

**Art. 13.** A base de cálculo do imposto é: (...) § 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

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.

(Grifou-se).

Esclareça-se que este percentual de “gross up” é simplesmente uma solução matemática para fazer o cálculo por dentro, ou seja, para incluir o “montante do próprio imposto” na base de cálculo.

**Portanto, verifica-se que o ponto controvertido está no esclarecimento sobre como se deve fazer a inclusão do próprio ICMS na sua base de cálculo,**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sendo oportuno trazer à baila os seguintes argumentos apresentados na Manifestação Fiscal e que supostamente responderiam à questão:

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDU- ÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA ATÉ:
			18%	12%	7%	
12 12.1	Saída, em operação interna, de gás natural, exceto a saída de gás natural veicular. Fica dispensado o estorno do crédito na saída da mercadoria beneficiada com a redução da base de cálculo prevista neste item.	33,33	0,12			Indeterminada 31/12/2032

O quadro anterior possui os todos os elementos necessários para o cálculo, a saber:

A “seta” de número 1 indica a alíquota do imposto, no caso particular, gás natural possui alíquota de 18%, conforme art. 42, Inc. I, “e” do RICMS/2002.

A “seta” de número 2 indica que a redução da base de cálculo se subsume à alíquota do imposto.

A “seta” de número 3 determina o quantum de redução da base de cálculo. No caso específico, a redução é de 33,33.

A “seta” de número 4 demonstra que, para efeitos de cálculo, pode-se utilizar um “MULTIPLICADOR OPCIONAL”.

A “seta” de número 5 estabelece o referido “MULTIPLICADOR OPCIONAL”, que para o gás natural é de 12%.

De todo o exposto, percebe-se que o “MULTIPLICADOR OPCIONAL” de 12% é meramente um componente aritmético. **Se a base de cálculo corretamente apurada for reduzida de 33,33% e, ato contínuo, multiplicada pela alíquota de 18%, matematicamente o resultado será igual ao obtido quando o “MULTIPLICADOR OPCIONAL” for multiplicado pela base de cálculo corretamente apurada, ou seja, com inclusão do valor do imposto na base de cálculo, considerando a alíquota prevista para a operação, no caso 18%.**

Como exemplo, vamos supor uma base de cálculo no valor de 100,00 (cem) reais.

Base de cálculo = 100

Redução de 33,33% = 66,67

Alíquota de 18%:  $66,67 * 0,18 = 12,00$

Do mesmo modo, utilizando o “MULTIPLICADOR OPCIONAL”, teremos:

Base de cálculo = 100

MULTIPLICADOR OPCIONAL DE 12%:  $100 * 0,12 = 12,00$

Embora a Fiscalização defenda que todos os elementos para a apuração da base de cálculo estão contidos no referido item 12 do Anexo IV do RICMS/02, bem como decorreriam da própria lógica, a verdade é que em nenhum momento é esclarecido sobre o percentual de “gross up” (cálculo por dentro).

Ademais, no cálculo exemplificativo acima a Manifestação Fiscal se omitiu sobre a forma como deveria ser incluído o “montante do próprio imposto” na sua base de cálculo.

Com efeito, o “montante do próprio imposto” é o resultado da multiplicação da base de cálculo pela alíquota (BC x AL). Quer dizer, a redução de QUALQUER UM destes elementos (BC ou AL) implica em redução do “montante do próprio

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto", sendo matematicamente incorreto defender qualquer conclusão diferente desta.

Para compreender melhor a função do percentual de “gross up”, veja-se um exemplo de apuração do ICMS em uma operação comum (serão desconsiderados outros tributos para simplificar o exemplo):

Operação sem ICMS	% Gross up	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS
100,00	0,18	121,95	0,18	21,95

  

100,00

+

21,95

  

=

O cálculo acima demonstra que a função do cálculo por dentro é fazer incluir o “montante do próprio imposto” na sua base de cálculo, sendo possível atestar matematicamente que isso foi feito simplesmente pela soma entre a “operação sem ICMS” com o “ICMS” (100,00 + 21,95), resultando-se justamente no valor da “base de cálculo” (121,95).

Agora, veja como a metodologia defendida pela Fiscalização distorce a própria finalidade do percentual de “gross-up”:

Operação sem ICMS	% Gross up	Base de Cálculo	Redução %	Base Reduzida	Alíquota	ICMS
100,00	0,18	121,95	0,3333	81,30	0,18	14,63

  

100,00

+

?

14,63

A primeira constatação do exemplo acima é que o cálculo da Fiscalização impõe a inclusão na base de cálculo do ICMS de montante superior ao próprio imposto, uma vez que o próprio ICMS seria de R\$ 14,63 ,mas foi incluído na base de cálculo o montante de R\$ 21,95.

Assim, verifica-se que o Auto de Infração viola frontalmente o art. 13, § 15, da Lei nº 6.763/75, bem como o art. 49 do RICMS/02, ao exigir que seja incluído montante superior ao próprio imposto na base de cálculo do ICMS.

Como se não bastasse, a metodologia defendida pela Fazenda Estadual impõe a redução apenas parcial da base de cálculo do ICMS, o que se constata ao fazer o cálculo de maneira invertida e alcançar o mesmo resultado:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Operação sem ICMS	% Gross up	Base de Cálculo	Redução %	Base Reduzida	Alíquota	ICMS
100,00	0,18	121,95	0,3333	81,30	0,18	14,63

  

Operação sem ICMS	Redução %	Base Reduzida	% Gross up	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS
100,00	0,3333	66,67	0,18	81,30	0,18	14,63

Enfim, matematicamente é indefensável a metodologia que está sendo proposta pelo Auto de Infração, por violar dispositivo legal e regulamentar da legislação mineira.

Por outro lado, a metodologia do Sujeito Passivo atende perfeitamente ao comando de “inclusão do próprio imposto” na sua base de cálculo, conforme se constata pelo exemplo abaixo:

Operação sem ICMS	% Gross up	Base de Cálculo	Redução %	Base Reduzida	Alíquota	ICMS
100,00	0,12	113,64	0,3333	75,76	0,18	13,64

  

100,00 = + 13,64

Faz-se mister esclarecer que não existe comando normativo que imponha ao Sujeito Passivo fazer o cálculo nos termos do que está sendo defendido pela Fazenda Estadual, sendo certo que se regra semelhante existisse não caberia a este Conselheiro afastá-la por ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Inclusive, a própria Manifestação Fiscal faz justamente a constatação de que não há regra que fundamente a sua metodologia, indicando-se que a interpretação contida no Auto de Infração seria lógica e resultado de analogia:

Registra-se, por fim, que **entendemos ser desnecessário estar detalhada no Regulamento do ICMS a forma de cálculo para se chegar ao montante do imposto devido em situações como esta.** A forma de cálculo é decorrência da regra que prescreve que o imposto faz parte de sua própria BC, bem como da operação lógica segundo a qual para reduzir é preciso partir de algo maior.

De todo modo, **embora desnecessário estar detalhada no Regulamento a forma de cálculo do montante do imposto devido, em situação análoga, para que não houvesse dúvidas, o Regulamento cuidou de regraminuciosamente a forma de cálculo (veja-se o art. 43, § 9º, II, alíneas a e d, do RICMS).** Por meio desse dispositivo o Regulamento determina que, antes de reduzir a base de cálculo, deve-se incluir o imposto pela alíquota interna, para

então, sobre o montante obtido, aplicar o percentual de redução de base de cálculo e o percentual da alíquota interna.

Ora, data vênia, a inclusão de ICMS em montante superior ao próprio imposto devido não decorre de lógica e somente poderia ser exigida do Sujeito Passivo se existisse regra expressa neste sentido, tal qual foi feito pelo mencionado art. 43, § 9º, II, alíneas a e d, do RICMS/02, até mesmo porque matematicamente é inconcebível defender o raciocínio da Fiscalização.

Assim, o Auto de Infração também viola o art. 108, § 1º, do CTN, que veda a utilização de analogia para exigir ICMS de forma não prevista em Lei.

Portanto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2020.**

**Victor Tavares de Castro**  
**Conselheiro**