

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

---

Acórdão:	22.597/21/2 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001488540-34	
Impugnação:	40.010150434-01	
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**

**BASE DE CÁLCULO – FORMAÇÃO ERRÔNEA – SAÍDA DE MERCADORIA EM OPERAÇÃO INTERNA – GÁS NATURAL.** 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 (gás natural). 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.

---

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de março a dezembro de 2015, em razão da formação incorreta da base de cálculo do imposto em operações internas com gás natural.

A formação incorreta da base de cálculo se deve à inobservância da alíquota vigente para a mercadoria quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo, pois a Impugnante incluiu 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, 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.

As exigências referem-se à 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 33/58, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 156/181.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 184/220, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

## **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

A Impugnante afirma que “*constituiu seu domicílio tributário eletrônico, nos termos do art. 23-A do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008). Diante disso, por meio de seu representante legal, confiava que todas as notificações referentes à Companhia fossem informadas pelo sistema eletrônico, conforme preconizado na norma regulamentadora*”.

Salienta, no entanto, que o presente Auto de Infração “foi encaminhado para a Companhia em meio físico, com aviso de recebimento, o que fere o princípio da confiança e da regular expectativa do contribuinte (não surpresa)”.

Argui, nesse sentido, a nulidade do Auto de Infração, na medida em que o Fisco não cumpriu os ditames do art. 23-A e seguintes do RPTA (Decreto nº 44.747/08).

No entanto, ao contrário da pretensão da Impugnante, inexistente qualquer mácula no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Com efeito, o Decreto nº 47.531/18 promoveu alterações no RPTA, introduzindo o Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), como um portal de serviços e comunicações eletrônicas da SEF/MG com os contribuintes, cuja finalidade é de cientificar os contribuintes de quaisquer atos administrativos, encaminhar notificações e intimações, dentre outras notificações.

O texto do referido decreto não deixa dúvida de que o novo canal de comunicações criado (DT-e) é mais um canal de comunicação legal entre o Fisco e o contribuinte e que não passou a ser **exclusivo**, por meio do qual as intimações do Fisco passariam a ser a ele cientificadas. Ao contrário, a redação dos arts. 10 e 12 do RPTA, alterada pelo mesmo decreto (Decreto nº 47.531/18), afasta qualquer dúvida que pudesse haver a esse respeito. Confira-se:

Art. 10. **As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento,** pelo Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e - ou por meio de publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda. (Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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; (Grifou-se).

No caso presente, a Impugnante foi regulamente intimada, via aviso de recebimento, em 24/03/20 (fl. 32), fato, aliás, reconhecido pela própria Impugnante, quando esta afirma em sua peça defensiva que “*foi intimada acerca do Auto de Infração objeto dos autos em 25/03/2020*” (fl. 33 – verso).

Por fim, resta acrescentar que o presente lançamento 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.

Portanto, rejeita-se a prefacial arguida pela Impugnante.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de março a dezembro de 2015, em razão da formação incorreta da base de cálculo do imposto em operações internas com gás natural.

A formação incorreta da base de cálculo se deve à inobservância da alíquota vigente para a mercadoria, quando da inclusão do imposto na sua base de cálculo, pois a Impugnante incluiu nela, o valor do imposto, porém, calculado com utilização do multiplicador opcional de 0,12 (doze por cento), previsto no item 12 do Anexo IV do RICMS/02, 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.

Em termos literais e de forma detalhada, a infração foi assim narrada pelo Fisco no Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração (fls. 07/11):

Relatório Fiscal (fls. 07/11)

“... 7. Trabalho Executado: Verificação Fiscal Analítica – Conferência de livros e documentos fiscais de saídas.

8. Irregularidades Verificadas:

Constatou-se, mediante conferência da EFD – Escrituração Fiscal Digital e documentos fiscais, o

recolhimento a menor do ICMS no período de 01/03/2015 a 31/12/2015, em razão da apuração incorreta de base de cálculo do imposto nas operações com gás natural.

## 9. Metodologia do Trabalho Fiscal

### 9.1. Introdução

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.

#### Órgão Regulador no âmbito do Estado:

A Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Ciência, Tecnologia e Ensino Superior (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.

O Anexo 5 contém planilha com as resoluções publicadas pela SEDECTES.

### 9.2. Tributação

Produto Comercializado: **Gás Natural**

**Alíquota - 18%** (DEC. ESTAD 43.080 de 13-12-2002 - Art. 42, Inc. I, Al. E)

#### Redução da base de cálculo

Item 12 do Anexo IV do RICMS/2002:

ANEXO IV  
PARTE I  
DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO  
(a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

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

### 9.3 - Demonstração da Formação da Base de Cálculo

Como será demonstrado, a GASMIG, na formação da base de cálculo do ICMS, não utiliza a alíquota de 18% e sim a de 12 %. Sendo que 12% é um Multiplicador Opcional que poderá ser aplicado para cálculo do imposto a ser destacado e recolhido, **após formação da base de cálculo.**

### **9.3.1 - Tarifas praticadas pela GASMIG - Segmentos industrial, mineração, comercial e residencial**

A GASMIG divulga em seu *site* ([www.gasmig.com.br](http://www.gasmig.com.br)) as tarifas para os diversos segmentos econômicos, de acordo com a resolução da Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Ciência, Tecnologia e Ensino Superior de Minas Gerais (SEDECTES) de Minas Gerais. Abaixo reprodução parcial do 'site', para a área industrial, e que será utilizado para demonstrar os cálculos. Abaixo reprodução parcial do 'site', para a área industrial, e que será utilizado para demonstrar os cálculos

<http://www.gasmig.com.br/NossosServicos/Industrial/Paginas/Tarifas.aspx>

Observa-se que os valores são divulgados com as tarifas com e sem impostos.

(...)

Os valores da coluna 'Tarifa sem Impostos', para fevereiro de 2019, estão disciplinados na RESOLUÇÃO SEDECTES nº 5, de 29 de Janeiro de 2019 (Anexo 3), portanto, na determinação da base de cálculo, aplica-se o § 15 do art. 13 da Lei 6.763/75, *in verbis*:

#### **Lei 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.

De acordo com o divulgado pela GASMIG, há a incidência do PIS/PASEP com alíquota de 1,65% e COFINS com alíquota de 7,60%.

#### **Demonstração do cálculo efetuado pela GASMIG**

Tributos:

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

ALÍQUOTA ICMS	18%
COFINS	7,60%
PIS	1,65%
Redução da Base de Cálculo - ICMS	De 33,33% - Multiplicador Opcional - 12%

Obs.: O PIS/COFINS faz parte da base de cálculo

Procedimento: Gasmig

A Gasmig soma o PIS + COFINS + Multiplicador Opcional (12%)

$$1,65 + 7,6 + 12 = 21,25\%$$

**Tabela 1 – Cálculo Gasmig**

**Obs.: Valores das colunas (A) e (B) constantes na divulgação GASMIG (acima)**

Tabela Gasmig		Cálculo - Gasmig			
Sem Tributo	Com Tributo	Base Cálculo ICMS	ICMS	Pis / Cofins	Total
(A)	(B)	(C)=(A)/(1-0,2125)	(D)=(C)*0,12	(E)=(C)*(0,0165+0,076)	(F)=(A)+(D)+(E)
2,382	3,024785	3,024761905	0,362971429	0,279790476	3,024761905
1,8278	2,321034	2,321015873	0,278521905	0,214693968	2,321015873
1,8072	2,294875	2,294857143	0,275382857	0,212274286	2,294857143
1,7746	2,253477	2,253460317	0,270415238	0,208445079	2,253460317

Conforme acima, o resultado da coluna (F) é igual ao da coluna (B).

A Gasmig inclui o valor do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS

**Cálculo correto:**

Considerando que inicialmente as tarifas estão sem tributo, para a determinação da Base de Cálculo do ICMS deve-se utilizar a alíquota de 18%.

PIS + COFINS + Alíquota do ICMS (18%)

$$1,65 + 7,6 + 18 = 27,25\%$$

**Tabela 2 – Cálculo Fisco**

Tabela Gasmig		Cálculo correto ICMS	
Sem tributo	Com Tributo	Base Cálculo ICMS	ICMS
A	B	C = (A)/(1-0,2725)	(D)=(C) * 0,12
2,382	3,024785	3,274226804	0,392907216
1,8278	2,321034	2,512439863	0,301492784
1,8072	2,294875	2,484123711	0,298094845
1,7746	2,253477	2,439312715	0,292717526

**Comparação dos valores de ICMS**

Tarifas		Tabela 1	Tabela 2	Diferença Percentual ICMS
Sem Tributo	Com Tributo	ICMS GASMIG	ICMS Correto	
2,382	3,024785	0,362971	0,392907	8,24742268
1,8278	2,321034	0,278522	0,301493	8,24742268
1,8072	2,294875	0,275383	0,298095	8,24742268
1,7746	2,253477	0,270415	0,292718	8,24742268

Portanto, de acordo com a tabela acima, a Gasmig estaria lançando a débito um valor de 8,247% a menor que o valor correto.

**9.3.2 TARIFAS PRATICADAS PELA GASMIG - Operações com as Termelétricas da Petrobras**

**Termelétrica - Petrobras**

As tarifas praticadas nos contratos com a Petrobrás - Termelétrico não são tabeladas pela SEDECTES, porém, possuem a redução da base de cálculo.

**Alíquota do PIS/COFINS** - A Alíquota do PIS/COFINS é igual a zero nas operações para as Termelétricas com base na **Lei nº 10.312, de 27 de novembro de 2001**.

**Análise da determinação da Base de Cálculo do ICMS para a Petrobras**

[...]

Conforme se observa, foi utilizado o valor de 12% para determinação da base de cálculo do ICMS.

[...]

**Cálculo Fisco - Alíquota de 18%**

Tarifa S/ICMS OP Gasmig R\$/m <sup>3</sup>	Base de Cálculo Correta
(A)	(B) = (A) / (1 - 0,18)
0,81734	0,996756098
0,65712	0,801365854
0,61686	0,752268293
0,60814	0,741634146
0,60378	0,736317073
0,61883	0,754670732

Obs.: Os valores da coluna 'A' foram retirados das células 'G24' a 'G29', conforme recorte extraído da planilha apresentada pela GASMIG, apresentado anteriormente.

**Comparação dos valores**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cálculo Gasmig	Cálculo Fisco	Diferença Percentual ICMS (%)
0,928801787	0,996756098	7,316341463
0,746732364	0,801365854	7,316341463
0,700982052	0,752268293	7,316341463
0,691072894	0,741634146	7,316341463
0,686118314	0,736317073	7,316341463
0,703220704	0,754670732	7,316341463

**Conclusão:**

**Conforme demonstrado temos:**

TARIFAS PRATICADAS PELA GASMIG X CÁLCULO FISCO	
9.3.1 - Segmentos industrial, mineração, comercial e residencial	9.3.2 Operações com as Termelétricas da Petrobras
Base de Cálculo de ICMS a menor	Base de Cálculo de ICMS a menor
8,24742268%	7,316341463%

10. Base Legal e Penalidades:

[...]

11. Demonstrativo do Crédito Tributário:

[...]

12 – Relação de Anexos: ...” (Grifos Originais)

As exigências referem-se à 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.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, que “*em 08 de abril de 1992, foi publicado o Convênio ICMS nº 18/1992 do CONFAZ, cujo objetivo era autorizar os Estados mencionados a reduzir a base de cálculo do ICMS nas saídas internas com gás natural, nos termos de sua cláusula primeira*”, *verbis*:

Convênio ICMS nº 18/92

Nova redação dada ao caput da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 100/14, efeitos a partir de 01.11.14.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Redação anterior, efeitos até 31.10.14.

Cláusula primeira Ficam os Estados do RJ, RN e SP 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%, nas saídas internas com gás natural.

Salienta que “o Estado de Minas Gerais aderiu ao mencionado Convênio, em 02 de janeiro de 1995, incorporando-o por meio do Anexo IV do RICMS/2002 que, nos termos do art. 43 da Parte Geral do RICMS, que dispõe sobre as hipóteses de redução da base de cálculo, especificamente na sua Parte I”.

ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE (%)	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA
			18%	12%	7%	
12	SAÍDA, EM OPERAÇÃO INTERNA, DE GÁS NATURAL, EXCETO A SAÍDA DE GÁS NATURAL VEICULAR.	33,33	0,12			INDETERMINADA
12.1	FICA DISPENSADO O ESTORNO DO CRÉDITO NA SAÍDA DA MERCADORIA BENEFICIADA COM A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NESTE ITEM.					31/12/2032

Destaca que, “desde a instituição do benefício em questão pelo Estado de Minas Gerais, a Impugnante realiza o cálculo do montante do ICMS a pagar de modo que fosse mantida a redução da alíquota efetiva para 12%, tal como descrito na norma *convenial*”, de acordo com a seguinte metodologia:

### **Método GASMIG**

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

Tributos = (PIS + COFINS + ICMS) / 100 = (1,65 + 7,60 + **12**) / 100 = 0,2125

Base de cálculo do ICMS = 1.000,00 / (1 - 0,2125) = 1.269,8413

Base reduzida do ICMS = Base de cálculo do ICMS - 33,33% = 846,6031

ICMS devido = Base reduzida do ICMS x alíquota = 846,6031 x 18% = 152,3885

Acrescenta que, “em 1º de maio de 2002, o Estado de Minas Gerais recebeu autorização do CONFAZ para revogar o benefício previsto na cláusula primeira do 22.597/21/2ª

*Convênio ICMS nº 18/1992. Contudo, o item 12 do Anexo IV do RICMS/02 foi preservado na legislação mineira, razão pela qual a Impugnante manteve sua fórmula de cálculo do ICMS, acima explicitada”.*

Acrescenta, ainda, que, “recentemente, após quase 25 (vinte e cinco) anos de anuência do Estado como a metodologia de cálculo adotada pela Impugnante, a Fiscalização da Administração Tributária do Estado de Minas Gerais questionou a fórmula de cálculo do ICMS sobre o gás natural. Segundo o Fisco mineiro, a alíquota incidente no cálculo por dentro do ICMS, para definição da base de cálculo, deve ser de 18%, e não de 12% como adotado pela Impugnante”, utilizando o seguinte método:

**Método do FISCO**

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

Tributos = (PIS + COFINS + ICMS) / 100 = (1,65 + 7,60 + **18**) / 100 = 0,2725

Base de cálculo do ICMS = 1.000,00 / (1 - 0,2725) = 1.374,5704

Base reduzida do ICMS = Base de cálculo do ICMS - 33,33% = 916,42

ICMS devido = Base reduzida do ICMS x alíquota = 916,42 x 18% = 164,9566

Sustenta que a metodologia de cálculo por ela adotada está correta, uma vez que em consonância com o Convênio ICMS nº 18/1992, cujo benefício continua vigente na legislação mineira, afirmando que, “conforme se depreende da leitura da cláusula primeira do referido Convênio, ..., a intenção do legislador foi a de permitir que a incidência do ICMS sobre as operações internas com gás natural se desse no percentual de 12%, utilizando, para tanto, o mecanismo da redução da base de cálculo”.

Ressalta que “a norma constante da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 18/1992 constitui exoneração no comando da norma tributária, vez que tão somente altera parcialmente os termos da obrigação tributária principal (de pagar ICMS) decorrente da realização do fato gerador, qual seja, a realização de saídas internas com gás natural”.

Aduz que “a referida exoneração, realizada no comando da norma tributária, consiste da incidência final de ICMS a 12%, mediante a aplicação da técnica da redução da base de cálculo”, que pode ser efetivada de duas 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 determinado percentual da carga tributária final incidente sobre a operação. Afeta a incidência final do tributo e não apenas a composição do ICMS embutido no preço da mercadoria (‘por dentro’), como a própria alíquota nominal, visando a apurar a carga tributária, tal como estipulado na norma exonerativa”.

Afirma que, “consoante redação literal da norma convenial sob análise, a redução da base de cálculo do ICMS incidente nas saídas internas com gás natural deve se dar ‘de tal forma que a incidência do imposto resulte no percentual de 12%”.

Assim, no entender da Impugnante, “a norma convenial não prevê mera redução direta da base de cálculo (material ou percentualmente), tampouco determina a aplicação pura e simples da alíquota no percentual de 12%, mas determina técnica exonerativa (redução da base de 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%”.

Pondera que, “se se tratasse de tributo sujeito ao ‘cálculo por fora’, bastaria a redução percentual da base de cálculo conforme diferenciação da alíquota normal e da alíquota de 12%. Assim, como a alíquota de ICMS regular para operações envolvendo gás natural é de 18%, bastaria a redução proporcional da base de cálculo em 33,33%”.

Salienta, porém, que “o ICMS sujeita-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%”.

Destaca que, “em caso análogo ao presente, a Secretaria da Fazenda (Sefaz) do Estado de São Paulo se manifestou no mesmo sentido acima exposto. À época, foi submetida à apreciação da Administração Fazendária consulta formulada por contribuinte acerca da forma de cálculo do ICMS frente à redução da base de cálculo autorizada pelo Convênio ICMS nº 52/1991, que, à época, assim dispunha”:

Convênio ICMS nº 52/91

Nova redação à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 01/00, efeitos a partir de 01.08.00.

**Cláusula primeira** Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

[...]

Nova redação dada ao inciso II da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 154/15, efeitos a partir de 30.12.15.

II - nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

Redação anterior dada ao inciso II da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 01/00, efeitos de 01.08.00 a 29.12.15.

II - nas operações interestaduais com consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS, e nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

Enfatiza que, *“tal como na benesse autorizada pelo Convênio ICMS nº 18/1992, trata-se de redução de base de cálculo composta, que visa a alcançar determinada carga tributária final”*.

Reafirma que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (SEF/SP), em solução dada a consulta formulada por contribuinte sediado naquele Estado, se manifestou no mesmo sentido por ela defendido (fls. 43 – verso - e 44), *“reconhecendo a real natureza do benefício constante do Convênio do ICMS, bem como levando em consideração as peculiaridades atinentes ao ‘cálculo por dentro’ do ICMS”*.

Sustenta, nesses termos, que, *“como a incidência deverá se dar no percentual de 12%, entende-se que, segundo a norma convencional, a alíquota em comento deverá ser utilizada tanto na obtenção da base de cálculo do imposto, quanto na obtenção do quantum a pagar. Por conseguinte, é possível afirmar a correção do cálculo realizado pela Impugnante à luz do Convênio ICMS nº 18/1992”*.

Pontua que *“as demais Unidades Federadas que aderiram ao Convênio ICMS nº 18/1992 não desvirtuaram sua Cláusula primeira, ou ao menos deixaram claro se tratar de redução de base de cálculo composta”*, em cujas legislações constam expressões do tipo *“de forma que a carga tributária corresponda a 12% (doze por cento) do valor da operação”*, *“de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária efetiva de 12%”*, *“de forma que a carga tributária incidente resulte no percentual de 12%”*, conforme o caso (fls. 40 – verso – e 41).

Diante do exposto, conclui a Impugnante que a metodologia de cálculo do ICMS por ela utilizada está correta, uma vez que em consonância com o Convênio ICMS nº 18/92 e com a legislação mineira.

Por consequência, estaria incorreto a método utilizado pelo Fisco, que estaria tratando a exoneração em questão *“como redução de base de cálculo simples, por lhe ser mais benéfica, a ser efetivada mediante redução de 33,33% da base ou, alternativamente, mediante aplicador de 0,12 da alíquota (de 18%)”*, o que afrontaria a metodologia imposta pelo Convênio ICMS nº 18/92, em função dos seguintes argumentos:

*“... O Fisco estadual pretende impor um entendimento de que o percentual de 0,12 seria apenas um multiplicador passível de utilização com o objetivo de facilitar o cálculo do imposto devido.*

*Com isso, a base de cálculo nas referidas saídas será reduzida em 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 fins de obtenção do quantum debeat. Ao entender do Fisco, não se trataria de redução do percentual da alíquota, mas sim redução da base de cálculo.*

Em outras palavras, segundo o Fisco, aplica-se o multiplicador de 0,12 apenas no momento (2) de obtenção do valor do ICMS destacado, após o momento (1), concernente à obtenção da base de cálculo 'por dentro', no âmbito da qual aplica-se a alíquota normal de 18% ...

[...]

**Em que pese a Fazenda de Minas Gerais fixar o entendimento acima para casos similares de redução de base de cálculo, tem-se que a situação do gás natural deve ser interpretada de forma distinta, conforme já dito, em consonância ao estabelecido no Convênio ICMS nº 18/92.**

Em função dos contornos marcadamente nacionais do ICMS, que é imposto de competência estadual, a competência exonerativa do Estado de Minas Gerais é limitada pela Constituição, que delega à legislação complementar a determinação do procedimento deliberativo colegiado autorizativo da concessão de benefícios fiscais. Tal é realizado pela LC nº 24/1975, recepcionada pela atual ordem constitucional, pela qual a concessão e a revogação de benefícios fiscais de ICMS requerem prévia autorização de convênio firmado no âmbito do CONFAZ.

Aliás, não por outro motivo o art. 1º da Lei Complementar nº 24/75 determina que os benefícios fiscais de ICMS serão concedidos ou revogados 'nos termos' dos Convênios por ela previstos.

De fato, possibilitar que o Estado de Minas Gerais unilateralmente frustrasse o sentido dos Convênios e Protocolos celebrados, pincelando trechos e artigos que lhe fossem mais convenientes, ou alterando o sentido da norma convencional mediante alteração da redação do benefício, por exemplo, seria ofender não apenas a LC nº 24/1975, como também o próprio Pacto Federativo.

Não bastasse o acima exposto, admitir o escape unilateral material à atuação concertada dos Estados no âmbito do CONFAZ teria como consequência a violação à segurança jurídica. Ora, os Estados, ao celebrarem um acordo com as demais unidades federativas e decidirem pela ratificação do conteúdo do Convênio, geram, tanto nos demais Estados, como nos contribuintes localizados nas partes envolvidas, a legítima expectativa de cumprimento das normas acordadas.

Igualmente, haveria também violação à isonomia, porquanto os contribuintes sujeitos à legislação mineira seriam mais onerados do que os contribuintes

sob as jurisdições dos demais Estados signatários do Convênio ICMS nº 18/1992, inobstante o regramento exonerativo comum ...

Desse modo, jamais poderia uma norma estadual de internalização de Convênio de ICMS divergir da própria norma convenial, sob pena de invalidade, tanto à luz da Constituição, quanto à luz LC nº 24/1975 ...

[...]

Assim, à luz das digressões supra realizadas, pugna-se pela incorreção da metodologia adotada pelo Fisco mineiro, sendo necessária a realização de interpretação conforme a Constituição, ..., de modo que o item 12 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/2002 seja interpretado nos limites das balizas expressamente estabelecidas pelo Convênio ICMS nº 18/1992, considerando-se, assim, que a benesse tributária em questão diz respeito a redução de base de cálculo composta – que deve observar a incidência final no percentual de 12% ...” (Grifos Originais)

Noutro enfoque, a Impugnante pugna 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, 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 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, em que pesem os seus argumentos, a metodologia utilizada pela Impugnante não encontra respaldo na legislação que rege a matéria.

Com efeito, conforme estabelecido no art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, bem como no art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 49 do RICMS/02, o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

LC nº 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

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

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

-----  
Lei 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.

Por outro lado, 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 valendo-se da 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/02, da seguinte forma:

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDU- ÇÃO DE: 1 →	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA) ← 2			EFICÁCIA ATÉ: 2
			18%	12%	7%	
12	Saída, em operação interna, de gás natural, exceto a saída de gás natural veicular.	33,33	0,12			Indeterminada
12.1	Fica dispensado o estorno do crédito na saída da mercadoria beneficiada com a redução da base de cálculo prevista neste item.	↑ 3	↑ 5			31/12/2032

Como bem salienta a Fiscalização, no quadro acima 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/2002;

→ 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 em 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%, 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 mencionado 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.

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%.

Portanto, o ponto de partida é a base de cálculo, não restando dúvida que esta já deverá estar legalmente apurada, de acordo com a alíquota prevista para o produto e operação.

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, 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 tal matéria é 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 do ICMS nas operações com gás natural, por nela incluir 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. 45 – verso - 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), NOS 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 DESSÉS 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 PREMISSA DE QUE HOUE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, MAS QUE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 havendo menção à expressão “de forma que a carga tributária seja reduzida a ...”, o que não acontece no Convênio ICMS nº 18/92, a interpretação é a mesma, ou seja, no sentido de que o benefício se restringe a conceder redução de base de cálculo, e não 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)

Com relação à consulta de contribuinte respondida pela SEF/SP, cuja resposta teria acompanhado o entendimento da Impugnante (fls. 43/44), 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)

[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 venda 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. Salienciamos 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 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 abarcando, 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 “*simple 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 a Fiscalização, 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 no “Parecer” contratado pela Impugnante, anexado à sua impugnação, 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”* (fls. 131 e 132 – verso).

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 integralmente ratificados pela Assessoria do CCMG, *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 apenada, 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*:

Lei nº 6.763/75

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.”

-----  
Lei nº 6.763/75

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

[...]

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;

-----  
Lei nº 6.763/75

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*”.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Erick de Paula Carmo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 06 de maio de 2021.**

**Cindy Andrade Morais**  
**Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**