

Acórdão: 24.206/22/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002228666-90
Impugnação: 40.010153782-92
Impugnante: Companhia de Gás de Minas Gerais Gasmig
IE: 062508832.00-85
Proc. S. Passivo: Erick De Paula Carmo/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 por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/17 a 30/09/21, 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 (item 13 - eficácia a partir de 28/12/19), **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 de Multa de Revalidação e Multa 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 e por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 3.070/3.120, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 3.368/3.402.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 3404/3457, opina, 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.

Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/17 a 30/09/21, 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 (item 13 - eficácia a partir de 28/12/19), **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:

Relatório Fiscal

“... 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 01/01/2017 a 30/09/2021, no valor original de R\$ 93.837.701,11 (noventa e três milhões, oitocentos e trinta e sete mil, setecentos e um reais e onze centavos), em razão da apuração incorreta da 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), gás natural veicular (GNV), 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.

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 **até 27/12/2019:**

HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)	EFICÁCIA
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

Item 13 do Anexo IV do RICMS/2002 **após 27/12/2019** (Dec. 47.816 de 27/12/2019):

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE (%):	EFICÁCIA ATÉ:	FUNDAMENTAÇÃO
13	Saída, em operação interna, de gás natural, exceto a saída de gás natural veicular.	33,33	Indeterminada	Convênio ICMS 18/92 - Convênio ICMS 151/94
13.1	Fica dispensado o estorno do crédito na saída da mercadoria beneficiada com a redução da base de cálculo prevista neste item.			Convênio ICMS 190/17

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.**

Obs.: Para os **‘Segmentos industrial, mineração, comercial e residencial’**, a partir de janeiro de 2020, a Gasmig alterou a forma de cálculo, **não incluindo o valor do ICMS** na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS. A seguir serão demonstrados os cálculos.

9.3.1 TARIFAS PRATICADAS PELA GASMIG – Segmentos industrial, mineração, comercial e residencial - Período JANEIRO de 2017 a DEZEMBRO de 2019. (ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS)

A Gasmig divulga em seu *‘site’* (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 (SEDECTES) de Minas Gerais. 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 das tarifas são divulgados **SEM** e **COM** impostos (ex: fev/2019).

TARIFAS INDUSTRIAL

VIGENTE A PARTIR DE 01/02/2019.

A classe tarifária Industrial atende clientes com consumo a partir de 25.000 m³/mês.

A classe tarifária Uso Geral atende clientes com consumo até 60.000 m³/mês.

Clientes com consumo entre 25.000 e 60.000 m³/mês podem optar por uma das duas classes tarifárias.

INDUSTRIAL

Consumo* (m ³ /quinzenal) aplicado em cascata	Tarifa sem impostos (R\$/m ³)	Tarifa com impostos (R\$/m ³)
1 a 1.250	2,3820	3,024785
1.251 a 2.500	1,8278	2,321034
2.501 a 6.250	1,8072	2,294875
6.251 a 12.500	1,7746	2,253477

IMPOSTOS:

ICMS = 18%, com redução de base de cálculo de 33,33%, o que leva a alíquota efetiva para 12%, sem substituição tributária.

PIS/PASEP = 1,65%

COFINS = 7,60%

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os valores da coluna 'Tarifa sem impostos', para fevereiro de 2019, estão disciplinados na RESOLUÇÃO SEDECTES N° 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 6763/75

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:

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 TRIBUTOS	COM TRIBUTOS	BASE CÁLCULO ICMS	ICMS	PIS/COFINS	TOTAL
A	B	$C = A / (1 - 0,2125)$	$D = C \times 0,12$	$E = C \times (0,0165 + 0,076)$	$F = A + D + E$
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 que o fisco entende correto:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando que inicialmente as tarifas estão sem tributos, 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 TRIBUTADO	COM TRIBUTADO	BASE CÁLCULO ICMS	ICMS
A	B	$C = A / (1 - 0,2725)$	$D = C \times 0,12$
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	0,36297	0,39291	8,24742268
1,8278	2,321034	0,27852	0,30149	8,24742268
1,8072	2,294875	0,27538	0,2981	8,24742268
1,7746	2,253477	0,27042	0,29272	8,24742268

Portanto, de acordo com a tabela acima, a Gasmig estaria lançando a débito um valor de **8,247 % a menor** do que o valor correto, no período **janeiro de 2017 a dezembro de 2019**.

9.3.2 TARIFAS PRATICADAS PELA GASMIG – Segmentos industrial, mineração, comercial e residencial - **Período janeiro de 2020 a setembro de 2021**.

(ICMS fora da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS)

TARIFAS INDUSTRIAL

VIGENTE A PARTIR DE 01/08/2021

INDUSTRIAL

Consumo** (m³/mensal) aplicado em cascata	Tarifa sem impostos (R\$/m³)	Tarifa com impostos (R\$/m³)
0 a 12.500	3,5660	4,465345
12.501 a 50.000	2,4682	3,090680
50.001 a 250.000	2,4140	3,022810

Fonte:

<http://www.gasmig.com.br/NossosServicos/Industrial/Paginas/Tarifas.aspx> (informação em 19/11/2021)

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO EFETUADO PELA GASMIG

[...]

Procedimento: Gasmig

A Gasmig retira o valor do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS, **a partir de janeiro de 2020**.

Para determinar a base de cálculo do Pis/Cofins: $1,65 + 7,6 = 9,25\%$

Tabela 1 – Cálculo Gasmig

[...]

Cálculo que o fisco entende correto:

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

[...]

Comparação dos valores de ICMS

TARIFAS		TABELA 1	TABELA 2	DIFERENÇA PERCENTUAL DE ICMS
Sem Tributo	Com Tributo	ICMS - GASMIG	ICMS - FISCO	
3,566	4,46535	0,535864508	0,57507411	7,317073171
2,4682	3,09068	0,370897582	0,39803643	7,317073171
2,414	3,02281	0,362752923	0,38929582	7,317073171
2,395	2,99902	0,359897784	0,38623177	7,317073171

Portanto, de acordo com a tabela acima, a Gasmig estaria lançando a débito um valor de **7,317 % a menor do que o valor correto, no período janeiro de 2020 a setembro de 2021.**

9.3.3 TARIFAS PRATICADAS PELA GASMIG – Operações com as Termelétricas da Petrobrás

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 Petrobrás

1. Conforme cópia do e-mail constante do Anexo 4, desdobramento do atendimento à Intimação 01/2019 constante do Anexo 2, foi solicitado à Gasmig o seguinte:

“Considerando a complexidade dos cálculos, favor nos informar, a título de exemplo, o preço base, PG, da nota fiscal 114.937, de 13/08/2018, DANFE (anexo 4), bem como a fórmula de cálculo (planilha anexo 5), para a determinação do Valor Unitário dos itens desta Nota Fiscal discriminados abaixo:

[...]

Em sua resposta a Gasmig apresentou planilha contendo a memória de cálculo do ICMS (anexo 5). A seguir recorte da planilha apresentada:

[...]

Cálculo Gasmig

[...]

Conforme se observa, utilizou-se **o valor de 12%** para a determinação da base de cálculo do ICMS.

[...]

Cálculo Fisco – Alíquota de 18%

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tarifa s/ ICMS OP Gasmig R\$/m³	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

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 – Jan/2017 a Dez/2019	
9.3.1 -Segmentos industrial, mineração, comercial e residencial	9.3.2 - Operações com as Termelétricas da Petrobrás
Base de Cálculo de ICMS a menor - 8,24%	Base de Cálculo de ICMS a menor - 7,316%

TARIFAS PRATICADAS PELA GASMIG X Cálculo Fisco – Jan/2020 a Set/2021	
9.3.1 -Segmentos industrial, mineração, comercial e residencial	9.3.2 - Operações com as Termelétricas da Petrobrás
Base de Cálculo de ICMS a menor - 7,317%	Base de Cálculo de ICMS a menor - 7,316%

10. Base Legal:

[...]

11. Demonstrativo do Crédito Tributário:

Cálculo constante do Anexo 1 (DCT)

[...]

12 – Relação de Anexos

Anexo 1 – Demonstrativo do Crédito Tributário

Anexo 2 – Intimação 01/2019 – Atendimento

Anexo 3 – RESOLUÇÃO SEDECTES Nº 5, de 29 de janeiro de 2019

Anexo 4 – Esclarecimentos contrato Petrobras

Anexo 5 – Planilha Tarifas Cálculo contratos Petrobras

Anexo 6 – Intimação 03/2019 – Resposta e Validação MD5

Anexo 7 – Relação de Notas Fiscais – Ano 2017

Anexo 8 – Relação de Notas Fiscais – Ano 2018

Anexo 9 – Relação de Notas Fiscais – Ano 2019

Anexo 10 – Relação de Notas Fiscais – Ano 2020

Anexo 11 – Relação de Notas Fiscais – Ano 2021 (até setembro)

Anexo 12 – DANFE – Amostragem

Anexo 13 – Livro Registro Apuração - Amostragem

Anexo 14 – Livro Registro Saída – Amostragem” (Grifos Originais)

As exigências referem-se à diferença de ICMS apurada, acrescida de Multa de Revalidação e Multa Isolada, previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, que “*em 08/04/1992, foi publicado o Convênio ICMS nº 18/1992 do CONFAZ, cujo objeto era autorizar aos Estados que menciona em reduzir a base de cálculo do ICMS nas saídas internas com gás natural, nos termos de sua cláusula primeira*”.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifos da Impugnante)

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/MG que, nos termos do art. 43 da Parte Geral do RICMS/MG, que dispõe sobre as hipóteses de redução da base de cálculo, especificamente na sua Parte I”.

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDU- ÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA ATÉ: 2
			1 → 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

Destaca que, “desde a instituição do benefício em questão pelo Estado de Minas Gerais, a Impugnante realiza o cálculo do montante de 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:

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Acrescenta, ainda, que, “recentemente, após longo período de tempo de anuência do Estado com 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, alterando, pois, sua orientação interpretativa interna sobre a forma de se proceder ao cálculo por dentro do ICMS, quando haja a aplicação do benefício fiscal da redução da base de cálculo”, utilizando o seguinte método, que deu origem à presente autuação:

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

Portanto, afirma a Impugnante que, “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 12%”.

Aduz que seu entendimento é o mais acertado, pelas razões de fato e de direito a seguir relatados, motivo pelo qual não merece prosperar o presente lançamento.

Nesse sentido, a Impugnante salienta que, “em linhas primaciais, a metodologia de cálculo do ICMS por dentro com a aplicação do benefício da redução da base de cálculo, oriunda da cláusula primeira do Convênio ICMS n. 18/1992, subverte a ideia de que a carga tributária do ICMS, apesar da alíquota prevalente de 18%, deverá ser tal que o percentual de incidência tributária, no final, seja equivalente à 12% para as saídas internas de gás natural, neste Estado”.

Pondera que, “nos moldes do art.155, §2º, XII, g, da CF/88, os benefícios fiscais e, dentre eles, a redução da base de cálculo, deverão observar as normas jurídicas do Convênio do CONFAZ acordadas por todos os Estados-membros e o Distrito Federal, segundo prescreve a Lei Complementar n. 24/75”, isto é, o Estado membro deve adotar, em sua inteireza, as normas do Convênio do CONFAZ, no

momento de incorporá-las no seu ordenamento jurídico interno estadual, “*não podendo, pois, tergiversar ou distorcer o sentido e o alcance das normas jurídicas, que são celebradas por meio de qualquer convênio do CONFAZ, no exercício da faculdade do art.155, §2º, XII, g, da CF/88*”.

Complementa que “*a norma do item 12 do Anexo IV do RICMS/MG incorpora o percentual de 12% para as saídas internas de gás natural, mediante a fixação de uma redução da base de cálculo na ordem de 33,33%, a qual, necessariamente, repercute no cálculo por dentro do ICMS, vez que a apuração da base tributável de 66,67%, nas saídas internas de gás natural neste Estado, deverá sofrer a incidência tributária da alíquota de 18%, que é aquela, corretamente, prevista para esta operação mercantil*”.

Argumenta que “*tanto a metodologia de cálculo do ICMS por dentro da Fiscalização, com a aplicação da redução da base de cálculo, quanto aquela adotada pela GASMIG S.A., ambas observam, adequadamente, a aplicação da alíquota de 18% para as saídas internas de gás natural*”, esclarecendo, no entanto, que “*o cerne da controvérsia jaz na maneira de se aplicar a metodologia contábil do cálculo por dentro do ICMS, quando o ICMS integra sua própria base de cálculo, como custo da operação e, não, como imposto propriamente dito, vez que se a base econômica ou contábil foi reduzida e, de conseguinte, a quantidade de imposto a se recolher ao final será menor, proporcionalmente, à semelhança a quantidade do custo da operação do ICMS, que deverá integrar por dentro sua própria base de cálculo, também deverá ser reduzido, mediante a aplicação da aludida isenção parcial de parte da carga tributária, isto é, os 6% retirados do percentual na saída com gás natural. Isso será explanado em pormenores alhures*”.

Reafirma que, “*malgrado exista a autorização de revogação do benefício de redução da base de cálculo do item 12 do Anexo IV do RICMS/MG pelo Convênio CONFAZ n. 41/2002, fato é que até o presente momento, o Estado de Minas Gerais ainda não exerceu o seu poder discricionário de extinção do aludido benefício fiscal, o que significa dizer que o item 12 do Anexo IV do RICMS/MG permanece vigente até os dias atuais*”.

No seu entender, “*a interpretação fiscal do Convênio ICMS nº 18/92 e do item 12 do Anexo IV do RICMS/MG afrontam o sentido dessas normas jurídicas, inovando, portanto, na majoração da carga tributária, mediante critério de cálculo, que não observa um percentual de 12% nas saídas internas de gás natural e, nem mesmo, a ideia por trás do próprio cálculo por dentro do ICMS, quando exista a aplicação incidental do benefício da redução de base de cálculo*”.

Relata que, “*em recente decisão do PTA nº 01.001448070-07, que versa sobre a mesma matéria, na fl. 08 de 33 do aludido aresto, foi narrado que “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”*”, destacando que “*torna-se imperioso que se proceda a uma pequena modificação na assertiva acima para que ela se torne correta, qual seja substituir a expressão base de cálculo pela expressão base contábil, visto que a técnica do gross up não parte da base de cálculo*”.

tributável do ICMS, porém da base contábil, sendo que o resultado dessa operação aritmética seria, sim, a base de cálculo tributável do ICMS”.

Explana “em que consiste a metodologia de cálculo ‘por dentro’ do ICMS, bem como a técnica contábil do gross up, que é aplicada não só no ICMS, mas também, verbi gratia, como critério comparativo de diferentes tipos de carteiras de investimentos de renda fixa, em que um deles esteja isento do imposto de renda e o outro, não”.

*Traduz a expressão gross up e salienta que, “no que tange à especificidade da aplicação da técnica contábil do gross up do ICMS, no seu cálculo por dentro, o seu fundamento de validade é a norma constitucional de eficácia limitada da **alínea i do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF/88**”.*

*Sustenta, nesse sentido, que “o legislador complementar e o legislador ordinário não teriam a liberdade de regular a norma infraconstitucional de modo contrário ao que se encontra preceituado, como regra geral, na norma constitucional, da qual retira o seu fundamento de validade, segundo a teoria jurídica da hierarquia das normas”, vale dizer, “imperava a eficácia paralisante e a eficácia negativa da regra constitucional da **alínea i do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF/88**, que está insculpida no seguinte preceito normativo: ‘fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre”.*

*Assim, de acordo com a Impugnante, “dentro de uma interpretação gramatical, a locução conjuntiva consecutiva ‘de modo que’ indica uma consequência da oração frasal anterior e pode ser substituída pela expressão ‘tal que’”, vale dizer, “na sua essência, isso significa que a técnica do gross up de cálculo por dentro do ICMS é feita, necessariamente, em etapa anterior e concomitante à **fixação da base de cálculo do ICMS**, sobre a qual ainda haverá a incidência tributária do ICMS e a apuração do montante a se recolher para o cofre público estatal”.*

*Além disso, segundo a Impugnante, “apenas ‘o montante do próprio imposto’ é que pode integrar a base de cálculo do ICMS, sendo que qualquer valor superior ao montante do próprio imposto, implicaria em excesso de exação fiscal”, reiterando que “essas regras não podem, nem mesmo, serem alteradas ou burladas pela lei complementar ou pela lei ordinária instituidora do ICMS Estadual, em face da eficácia negativa ou impeditiva da **alínea i do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF/88**”.*

*Sustenta, dessa forma, que “a técnica contábil do gross up não reflete a hipótese de incidência tributária do ICMS, mas mera regra de fixação da base de cálculo tributável, porquanto, somente depois de encontrado o resultado do cálculo “por dentro” do ICMS, é que se pode aferir a quantia de ICMS devida ao Estado-membro ou ao Distrito Federal, mediante a aplicação da alíquota prevista para este tipo de operação relativa à circulação de mercadorias (saída interna do gás natural – **art. 12, I, d e d.1, da Lei nº 6.763/75**)”.*

Ressalta que, “neste diapasão, na primeira etapa do cálculo por dentro do ICMS, o numeral “12”, utilizado pela GASMIG, e o numeral “18”, utilizado pelo Fisco Estadual, não são e nunca serão alíquotas de ICMS, pois, caso contrário, haveria confissão inequívoca do Fisco Estadual, quanto à duplicidade de cobrança do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS sobre a mesma operação, segundo as teses doutrinárias dos professores Roque Antônio Carrazza e Kiyoshi Harada, quando propugnam a inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS”, salientando, porém, que “não é essa a nossa linha de entendimento, pois, se for compreendido da maneira correta, o ICMS por dentro representa técnica válida de cálculo de cobrança do imposto, de modo que o próprio imposto integre como ‘custo da operação’ a base de cálculo tributável sobre a qual incidirá o ICMS, como ‘imposto propriamente dito’”.

Tece outros comentários sobre o tema e enfatiza que “o ‘critério especial de tributação’ do cálculo por dentro do ICMS não representa o ‘imposto propriamente dito’, que se resguarda à segunda etapa do cálculo do ICMS, onde se guarda uma relação estreita com o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária do ICMS”.

Esclarece, a seguir, que “com o desiderato de ser mais técnico, doravante, utilizaremos a dicotomia de classificação da base de cálculo lato sensu, em ‘base contábil’, que equivale ao ‘preço da operação sem o ICMS’, e em ‘base tributável’, que equivale ao ‘preço da operação com o ICMS por dentro’, até mesmo porque o uso da expressão imprecisa ‘base de cálculo’ pode engendrar confusões”.

Apresenta o seguinte exemplo prático do cálculo *por dentro*, desconsiderando os demais impostos, como o IPI, PIS e COFINS, em uma operação que tivesse por “base contábil”, o valor de R\$ 1.000,00 e alíquota prevista na legislação de 12%, no qual o valor de ICMS resultante a pagar seria o seguinte:

OPERAÇÃO SEM ICMS (BASE CONTÁBIL)	% GROSS UP	OPERAÇÃO C/ENCARGO DO ICMS (BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL)	ALÍQUOTA	ICMS
A	B	C = A ÷ (1 - 0,12)	D	E = C x 0,12
R\$ 1.000,00	0,12	R\$ 1.136,36	0,12	R\$ 136,36
R\$ 1.000,00 + R\$ 136,36 = R\$ 1.136,36				

Assevera que “nas operações de saída interna com gás natural, a Impugnante faz jus ao benefício fiscal da redução da base de cálculo, na ordem de 33,33% de isenção parcial em sua base contábil, que está prevista no item 12 do Anexo IV do RICMS/MG”.

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.	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

Relata que, “tanto no relatório fiscal do Auto de Infração, quanto no parecer da Assessoria deste Conselho, nos PTAs nº 01.001448070-07, nº 01.001468805-42 e nº 01.001481982-42, foi afirmado, equivocadamente, que o ‘multiplicador opcional de 0,12’ para o cálculo do imposto teria sido utilizado pela Impugnante, como se fosse alíquota do imposto, na etapa de cálculo do gross up, porém, cuida-se de percentual de gross up ou variável ‘i’ do fator de tributação (1-i), como ainda será elucidado adiante”.

Sustenta que o relatório fiscal apresenta “critério jurídico equivocado” ao afirmar:

“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.**” (Grifos da Impugnante)

Aduz que, “em sentido similar, na mesma esteira da confusão ocasionada pela interpretação do Fisco sobre o caso em apreço, a decisão recente no PTA nº 01.001448070-07 (fl. 11 de 33) toma como linha de fundamento jurídico o critério jurídico equivocado do lançamento fiscal, de que a Impugnante teria utilizado pretensamente o **Multiplicador Opcional de 0,12 no lugar do Percentual de Gross up**”, verbis:

ACÓRDÃO: 23.659/20/1ª

PTA Nº 01.001448070-07

“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.” (GRIFOS DA IMPUGNANTE)

Complementa que, “concessa venia ao fundamento jurídico equivocado da recente decisão da 1ª Câmara julgadora deste Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, que partiu de premissa falsa, o **Multiplicador Opcional de 0,12** é um facilitador de cálculo ou um ‘atalho’, como se pode perceber abaixo do espelho da metodologia de cálculo do Fisco e da GASMIG, em que à ambos pode ser aplicado esse ‘atalho’”:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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) = 1.269,841

x 0,12 = 152,380956

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

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) = 1.374,570

x 0,12 = 164,948448

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

Logo, no seu entendimento, “*não é juridicamente defensável a conclusão jurídica, exarada no retro citado r. aresto da 1ª Câmara julgadora do CCMG, que versa sobre matéria idêntica à sob exame dos Conselheiros, vez que o **percentual de gross up** não é alíquota do imposto e, nem mesmo, retrata o uso inadequado do multiplicador opcional de 0,12, como quer fazer parecer no seguinte trecho de **fl. 12 de 33 da r. decisão recente do PTA nº 01.001448070-07**”:*

ACÓRDÃO: 23.659/20/1ª

PTA nº 01.001448070-07

“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**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CENTO), NOS TERMOS DO ART. 42, INCISO I, ALÍNEA “E” DO RICMS/02.”

Reportando-se novamente ao Convênio ICMS nº 18/92, a Impugnante transcreve a sua Cláusula Primeira, acrescentando que, “*com fulcro no art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88 c/c o art.1º, parágrafo único, I, da LC nº 24/75, todos os benefícios fiscais, inclusive a redução da base de cálculo, devem ser convencionados por reunião de todos os entes federados estaduais e o Distrito Federal, mediante sua formalização por convênio autorizativo do CONFAZ*”.

Portanto, afirma a Impugnante, “*a partir da celebração do Convênio ICMS nº 18/92, com a adesão do Estado de Minas Gerais em 1995, significa dizer que os Estados-membros e o Distrito Federal devem incorporar essas normas tributárias autorizadas tal qual foram acordadas, com exceção das reservas específicas de cada unidade federada, se houver*”, porém, “*como não existem reservas específicas por parte do Estado de Minas Gerais, a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 18/92 deve ser incorporada pelo ordenamento jurídico estadual, nos exatos contornos do que foi ali acordado. E, acaso haja qualquer dúvida de interpretação do item 12 do Anexo IV do RICMS/MG (norma incorporadora da redução da base de cálculo para as saídas internas de gás natural), o seu sentido e o seu alcance devem ser perquiridos na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 18/92*”.

Assim, na sua visão, “*considerando que o item 12 do Anexo IV do RICMS/MG apenas contempla a hipótese autorizativa da redução da base de cálculo e o percentual de sua redução, bem como o Multiplicador Opcional de 0,12, a redução da base de cálculo no percentual de 33,33% da base contábil deve deitar raízes na própria cláusula primeira do Convênio ICMS nº 18/92*”.

Enfatiza, nessa linha, que “*na aludida cláusula primeira está dito que a incidência do imposto deve resultar no percentual de 12%, nas saídas internas com gás natural, logo, o percentual de 33,33% representa o ajuste resultante feito pelo Estado de Minas Gerais para se implementar esse benefício fiscal, nos limites do seu território*”

Prosseguindo com essa linha de raciocínio, a Impugnante argumenta que “*a redução da base de cálculo não se confunde com uma simples redução da alíquota nominal, visto que as metodologias dos cálculos do ICMS a pagar resultantes são díspares. Veja o exemplo abaixo, no qual a alíquota nominal seja de 18% e que foi reduzida para 12% e ainda um caso de redução da base de cálculo com o mesmo percentual de 33,33%, porém com a manutenção da alíquota nominal de 18%*”:

REDUÇÃO DE ALÍQUOTA NOMINAL DE 18% PARA 12%

OPERAÇÃO SEM ICMS (BASE CONTÁBIL)	% GROSS UP	OPERAÇÃO C/ENCARGO DO ICMS (BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL)	ALÍQUOTA	ICMS
A	B	$C = A \div (1 - 0,12)$	D	$E = C \times 0,12$
R\$ 1.000,00	0,12	R\$ 1.136,36	0,12	R\$ 136,36
R\$ 1.000,00 + R\$ 136,36 = R\$ 1.136,36				

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE 33,33% COM ALÍQUOTA DE 18%

OPERAÇÃO SEM ICMS (BASE CONTÁBIL)	% GROSS UP	OPERAÇÃO C/ENCARGO DO ICMS (BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL)	FATOR DE REDUÇÃO DA BC	ALÍQUOTA	ICMS
A	B	$C = A \div (1 - 0,12)$	$D = C - (33,33\% \times C)$	E	$F = D \times 0,18$
R\$ 1.000,00	0,12	R\$ 1.136,36	R\$ 757,61	0,18	R\$ 136,36
R\$ 1.000,00 + R\$ 136,36 = R\$ 1.136,36					

Nesse contexto, a Impugnante considera “*imprescindível se compreender a natureza jurídica da redução da base de cálculo, de modo a se entender como a Impugnante apurou o numeral de 12 para se lançar, dentro do Fator de Tributação (1 – i), no cálculo por dentro do ICMS*”.

Lembra, nesse sentido, que no ano de 2005 o STF perenizou a orientação interpretativa de que a redução da base de cálculo seria equiparada a uma *isenção parcial*, gerando o estorno proporcional dos créditos de ICMS nessa circunstância, complementando que, “*em razão desse novo entendimento do STF, após essa decisão de 2005, o próprio Estado de Minas Gerais positivou, expressamente, que o benefício fiscal da redução da base de cálculo é considerado como isenção parcial para todos os efeitos da legislação tributária*”.

Por consequência, segundo a Impugnante, “*se a base de cálculo é o critério mensurável da materialidade da hipótese de incidência tributária e seu aspecto quantitativo foi mutilado pelo favor fiscal in casu, à semelhança, a composição da base tributável do ICMS deve espelhar somente a parcela do preço da mercadoria submetida à tributação estatal, no momento de se proceder à apuração mensal do saldo devedor de ICMS a pagar, antes de sua compensação contábil com eventuais créditos acumulados na entrada*”, ou, em outras palavras, “*segundo a metodologia de cálculo do Fisco, se o fator de tributação é integral (1-0,18=0,82), significa, necessariamente, que 100% da base contábil está sujeita à tributação do ICMS, em detrimento da redução da base de cálculo de 33,33% do item 12 do Anexo IV do RICMS/MG, o que gera uma parcela a maior do ICMS, como ‘custo da operação’, na base tributável*”.

Na sua ótica, “*trata-se de um resíduo espúrio, pois o “custo da operação” foi reduzido pela isenção parcial, sendo que pela via reversa, o cálculo por dentro do ICMS menor a pagar, deveria ter sido projetado para a quantidade do imposto reduzido que deve integrar a sua própria base de cálculo, sob pena de se integrar mais imposto do que existe no final, ‘inflando’ muito além das balizas constitucionais do gross up, ex vi da alínea i do inciso XII do §2º do art.155 da CF/88 c/c o art.8º, §4º, da Lei nº 6.763/75*”.

Segundo seu entendimento, ainda na metodologia de cálculo do Fisco, “*a partir dessa base contábil indevidamente incrementada, sucede a etapa em que ele aplica o fator de redução de 33,33% representativo do benefício fiscal, com o fito de, somente então, aplicar-se a alíquota prevista de 18% sobre este tipo de operação mercantil*”, conforme abaixo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Método do FISCO

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

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

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

% GROSS UP

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

ALÍQUOTA
NOMINAL

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

Acrescenta que, “*ao optar pela redução da base de cálculo simples, o Fisco Estadual, na verdade, aplica, indevidamente, a metodologia de cálculo “por fora” típica do IPI, por exemplo, ao invés da metodologia constitucional do cálculo por dentro do ICMS, ignorando, pois, a isenção parcial incidente sobre parte do preço das operações autuadas*”, oportunidade em que transcreve excertos do voto vencido proferido pelo I. Conselheiro Victor Tavares de Castro, referente ao Acórdão nº 23.659/20/1ª (PTA nº 01.001448070-07), que analisou matéria idêntica, como a mesma sujeição passiva.

Destaca que, “*em sentido contrário, o contribuinte, em seus cálculos, toma como fator de tributação apenas o percentual de gross up de 12%, o qual repercute tão somente sobre aquela parte da base contábil não abrangida pela renúncia fiscal estadual, isto é, a base de 66,67%*”.

Logo, segundo a Impugnante, “*apenas após a integração parcial do ICMS ‘por dentro’, vez que o benefício fiscal da redução da base de cálculo impede a fixação da base tributável pela sua totalidade (...) é que se sucederia a aplicação do fator de redução de 33,33% (isso impede a igualação da alíquota efetiva de 12% à alíquota real de 18%, como se inexistisse uma parte isenta da base contábil)*”.

De acordo com sua visão, “*partindo-se dessa base tributável encontrada, é que se deve aplicar a alíquota prevista de 18% para este tipo de operação mercantil, encontrando o imposto devido*”, conforme abaixo:

Método GASMIG

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

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

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

% GROSS UP

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

Alíquota
Nominal

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

Noutro enfoque, a Autuada afirma que “o Fisco costuma citar as **Consultas de Contribuintes nº 279/2009, 283/2014 e 177/2017 da SEF/MG**, como meio de se demonstrar que a Impugnante tinha conhecimento da interpretação do Fisco sobre a matéria, assim como se passou na r. decisão recente do CCMG no **PTA nº 01.001448070-07**”, ressaltando, porém, “que é direito do contribuinte se insurgir contra determinada linha interpretativa que considere errônea, desde que tenha fundamentos e provas robustas de que lhe assiste razão e até que se lhe prove o contrário. Até o presente momento, isso não foi feito, até porque a própria matemática está contra o Fisco nesta temática!”.

Enfatiza, no entanto, que “nenhuma das soluções de consulta de contribuintes apontadas acima traz argumentos contábeis e matemáticos coerentes com a técnica do gross up de cálculo por dentro do ICMS, mormente no que tange a aplicação da natureza jurídica da isenção parcial da redução da base de cálculo”, isto é, “todas essas soluções de consulta de contribuintes apenas refazem o cálculo do ICMS por dentro, segundo a metodologia da Fiscalização, apenas aduzindo de forma equivocada que o numeral de 18 da técnica do gross up seria alíquota e, não é!!!, pois, a alíquota somente incide sobre a base tributável e, não, sobre a base contábil, no final do cálculo aritmético do ICMS a pagar”.

Acrescenta que “o numeral 12 ou 18, respectivamente, utilizados pelo contribuinte e pelo Fisco, representam ‘resultado matemático derivado da aferição da variável i , dentro do Fator de Tributação $(1 - i)$, a partir da alíquota efetiva de 12% do ICMS, encarado como custo da operação”, noutros dizeres, “a variável i do Fator de Tributação $(1 - i)$ na técnica do gross up, atua como mecanismo matemático de conversão da quantidade de ICMS, que se introjeta para dentro da base contábil, enquanto custo da operação, antes da incidência tributária do ICMS, enquanto imposto propriamente dito, até mesmo porque, antes do gross up, a base de cálculo do ICMS é indeterminada” e, ainda, “se existe benefício fiscal de redução da base de cálculo, que é uma incontestável ‘isenção parcial’ do art.8º, §4º, da Lei nº 6.763/75, o ICMS, enquanto custo da operação, é reduzido. Esse custo reduzido compõe a base de cálculo tributável na exata proporção da sua parte tributável (66,67%), vez que 33,33% da base contábil foi solapada do poder arrecadador estatal pelo favor fiscal do item 12 do Anexo IV do RICMS/MG”.

Afirma que “a metodologia de cálculo adotada pela SEFAZ-SP é a mesma adotada pela GASMIG S.A., conforme indicam os pareceres do Professor Roque Antônio Carrazza e do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho (respectivamente, fls. 53/55 e fls. 20/21), ao revés de afirmação equivocada, em sentido contrário, feita na r. decisão recente do CCMG, no **PTA nº 01.001448070-07 (fls. 21 de 33)**, e transcrita abaixo”, verbis:

ACÓRDÃO: 23.659/20/1ª

PTA/AI: 01.001448070-07

“... COM RELAÇÃO À CONSULTA DE CONTRIBUINTE RESPONDIDA PELA SEF/SP, CUJA RESPOSTA TERIA ACOMPANHADO O ENTENDIMENTO DA IMPUGNANTE (FLS.39/40), HÁ QUE SE DESTACAR QUE AS RESPOSTAS ABAIXO, TAMBÉM DA SEF/SP,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INDICAM UM POSICIONAMENTO CONSOLIDADO SOBRE A MATÉRIA, QUE VAI AO ENCONTRO DO ENTENDIMENTO DO FISCO MINEIRO ...” (GRIFOS DA IMPUGNANTE)

Cita as respostas às Consultas nºs 4000/2014-SP e 8900/2016-SP e Conclui, nesses termos, que “SEFAZ-SP adota a metodologia de cálculo da GASMIG S.A. e ainda que restasse alguma dúvida, a **Resposta à Consulta Tributária nº 21.355/2020, em anexo**, é a mais atual delas, e nela consta de forma pormenorizada o cálculo por dentro do ICMS com a aplicação da redução da base de cálculo”, destacando que “conquanto não seja esse o entendimento da SEFAZ-MG, isso evidencia que essa matéria não é uniforme em todas as unidades federadas e que existe plausibilidade nos fundamentos jurídicos aventados pela Impugnante. Era esse o desiderato!”

Nesses termos, requer o acatamento integral de sua defesa ou, subsidiariamente:

- Aplicação do disposto no art. 146 do CTN, uma vez que “a alteração do critério jurídico da metodologia do cálculo por dentro do ICMS, com aplicação do benefício fiscal de redução da base de cálculo, pela autoridade lançadora tão somente poderia alcançar os fatos geradores posteriores à publicação da nova orientação interpretativa da maneira correta de se calcular por dentro o ICMS, no caso sub examine, vez que a alteração de entendimento pelo Fisco, conquanto possível e louvável, deve observar a irretroatividade da interpretação jurídica da legislação tributária in casu (critério jurídico do lançamento fiscal), de modo que não afronte a segurança jurídica e a legítima expectativa do contribuinte”;
- Cancelamento das multas, com fulcro no art. 100, § único do CTN, “visto que a conduta da contribuinte que observou a prática reiterada da Fiscalização, consubstanciada na homologação tácita do ICMS recolhido em períodos pretéritos significativos, quase 25 (vinte e cinco) anos, enquadra-se no inciso III do art.100 do CTN; enquanto a observância do sentido e do alcance da cláusula primeira do Convênio do CONFAZ nº 18/1992, de modo a interpretar o item 12 do Anexo IV do RICMS/MG, enquadra-se no inciso IV do art. 100 do CTN”.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, **verifica-se não assistir razão à Impugnante**.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o relatório fiscal, ao contrário da alegação da Impugnante, não apresenta “critério jurídico equivocado” ao afirmar que “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”, assim como não há qualquer erro na fundamentação do Acórdão nº 23.659/20/1ª, relativo ao PTA nº 01.001448070-07, de idêntica matéria e sujeição passiva, o que será demonstrado nas linhas que se seguem.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LC n° 87/96

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

(...)

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

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

Lei n° 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 n° 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 n° 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 $\times \frac{2}{3} \times 18\%$;

b) Base de Cálculo **sem Redução** $\times 0,12$ (multiplicador opcional equivalente a 12%).

Em sua extensa peça defensiva, a Impugnante tenta sustentar a regularidade de seu procedimento, utilizando o argumento da técnica denominada “Gross Up”, que consiste, em síntese, em inserir o percentual de 12% (doze por cento) na “Base de Cálculo Contábil” (valor do produto, sem ICMS) aplicando, para fins de apuração do imposto devido, a “alíquota nominal” de 18% sobre a “Base de Cálculo Tributável” **reduzida** (base de cálculo contábil, com inclusão do *gross up* de 12%).

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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/02 (atual item 13), da seguinte forma:

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO 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.	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

Observe-se que o subitem “12.1” assegura ao contribuinte a manutenção integral do crédito do ICMS, apesar de se tratar de uma isenção parcial, nos termos do art. 222, inciso XV do RICMS/02, o que propicia uma diminuição ainda maior da carga tributária, em termos de ICMS, relativamente às operações em análise.

Retornando à imagem acima, verifica-se, como bem salienta o Fisco, que nela 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 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%**.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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-se a alíquota prevista para a operação (**18%**, no presente caso).

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-se 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, ao contrário da afirmação da Impugnante, 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.

Acrescente-se, por oportuno, que a soma do imposto devido com a parcela dispensada na operação é exatamente igual, como não poderia deixar de ser, ao montante integral do tributo, caso não houvesse o benefício da redução da base de cálculo. Confira-se:

- Base de cálculo = R\$ 100,00;
- Alíquota: 18%
- **Tributo devido, sem redução da base de cálculo: R\$ 18,00;**
- Imposto devido, com redução da base de cálculo: R\$ 12,00;
- Imposto dispensado na operação: R\$ 6,00;
- **Soma do imposto devido com o dispensado na operação: R\$ 18,00**

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.” (Grifou-se)

Como se vê, o convênio supracitado autorizou aos Estados mencionados 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 a fixação dessas alíquotas é matéria de reserva legal.

Mister se faz destacar a seguinte passagem da manifestação fiscal:

Manifestação Fiscal

“... O jurista Sacha Calmon Navarro Coelho, que inclusive emitiu parecer para a impugnante, discorre sobre a impossibilidade jurídica de existência das isenções parciais (Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária, página 188):

‘Ocorre, no entanto, que, à luz da teoria da norma jurídica tributária, a denominação de isenção ‘parcial’ para o fenômeno da redução parcial do imposto a pagar, através das minorações diretas de bases de cálculo e de alíquotas, afigura-se absolutamente incorreta e inaceitável. A isenção ou é total ou não é, porque a sua essência consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário

de incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no quantum da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida.’

Importante destacar na frase final acima que **‘as reduções são diminuições monetárias no quantum da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida’**. **No caso da presente autuação ocorre a redução via base de cálculo e não a alíquota reduzida** como deseja a impugnante ...” (Grifou-se)

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 percentual de 12% (multiplicador opcional de 0,12 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 pelas soluções publicadas pela SEF/MG relativas às Consultas de Contribuintes n^{os} 279/2009, 283/2014 e 177/2017, demonstrando de forma cristalina a interpretação da SEF/MG sobre a matéria, *verbis*:

Consulta de Contribuinte n^o 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, § 2^o, 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 n^o 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%

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

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

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). **Cumpramos 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: $121,95 - (121,95 \times 0,3333)$ = R\$ 81,30
- ICMS destacado: $81,30 \times 0,18$ = R\$ 14,63; ou aplicando o multiplicador opcional: $121,95 \times 0,12$ = R\$ 14,63 ...” (Grifou-se)

Seguem essa mesma linha de entendimento as seguintes decisões deste E. Conselho, dentre outras citadas pelo Fisco (inclusive aquelas inerentes aos PTAs mencionados pela Impugnante):

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 havendo 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 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)

No Acórdão nº 23.659/20/1ª, relativo ao PTA nº 01.001448070-07, que analisou a mesma matéria, com idêntica sujeição passiva, a D. 1ª Câmara de 24.206/22/3ª

Julgamento citou, adicionalmente, as seguintes consultas respondidas pela **SEF/SP**, que iriam ao encontro do entendimento do Fisco mineiro, *verbis*:

Resposta à Consulta nº 4000/2014

(SEFAZ/SP)

Vide:

<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

Relato

[...]

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)

A Impugnante, no entanto, conforme já relatado, afirma que “a metodologia de cálculo adotada pela SEFAZ-SP é a mesma adotada pela GASMIG S.A., conforme indicam os pareceres do Professor Roque Antônio Carrazza e do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho (respectivamente, fls. 53/55 e fls. 20/21), ao revés de

afirmação equivocada, em sentido contrário, feita na r. decisão recente do CCMG, no PTA nº 01.001448070-07 (fls. 21 de 33)”.

Salienta, nessa linha, que “na **Resposta à Consulta nº 4000/2014 da SEFAZ-SP**, nesse caso, o contribuinte aplicava a alíquota efetiva de 7% e, não, a alíquota nominal de 12% sobre a operação ao final, diferente do que fez a Impugnante, no caso em apreço, pois, em seu cálculo, assim como no do Fisco, foi aplicada a alíquota nominal, isto é, 18%”, o que seria possível perceber “no **item 8 da consulta paulista**, quando é dito 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 (OBS: Base tributável) tal como se alíquota fosse.”

Quanto à **resposta à Consulta nº 8900/2016**, a Impugnante afirma que “convenientemente, foi suprimido o **item 8 da Consulta Tributária**, a qual contém uma memória de cálculo, onde se pode extrair a metodologia de cálculo da GASMIG e, não, a do Fisco, como se pode notar abaixo”:

8. Para efeito de emissão de Nota Fiscal, deve ser observado o disposto no artigo 187 do RICMS/00: "Quando o valor da base de cálculo for diverso do valor da operação ou prestação, o contribuinte mencionará essa circunstância no documento fiscal, indicando o dispositivo pertinente da legislação, bem como o valor sobre o qual tiver sido calculado o imposto". Assim, em relação ao exemplo dado, a Nota Fiscal deve ser emitida com os seguintes valores:

Alíquota do ICMS: 18%

Valor total da operação com o ICMS: R\$ 11.300,00

Base de cálculo do ICMS: R\$ 7.533,33

Valor do ICMS: R\$ 1.356,00

Ressalta que, “como foi omitido o valor da operação sem o ICMS no exemplo ilustrativo, presume-se que partiu de um valor exato, isto é, de R\$ 10.000,00. E, se assim o foi, a metodologia de cálculo que encontrar o valor de R\$ 11.300,00, que foi indicado como o **valor total da operação com o ICMS**, será a metodologia de cálculo adotada pela SEFAZ-SP”, conforme abaixo:

$$\bullet 10.000/0,82 = 12.195,1219$$

$$\bullet 10.000/0,88 = 11.363,6363 \rightarrow 11.300,00 \text{ (round down)}$$

Conclui, nesses termos, “que a SEFAZ-SP adota a metodologia de cálculo da GASMIG S.A. e ainda que restasse alguma dúvida, a **Resposta à Consulta Tributária nº 21.355/2020, em anexo**, é a mais atual delas, e nela consta de forma pormenorizada o cálculo por dentro do ICMS com a aplicação da redução da base de cálculo”, destacando que “conquanto não seja esse o entendimento da SEFAZ-MG, isso evidencia que essa matéria não é uniforme em todas as unidades federadas e que existe plausibilidade nos fundamentos jurídicos aventados pela Impugnante. Era esse o desiderato”!

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reitere-se, inicialmente, que as citações dessas consultas na decisão questionada foram feitas apenas de forma complementar, pois os demais argumentos nela expressados, ora integralmente ratificados, eram mais que suficientes para a aprovação do lançamento analisado.

Por outro lado, a existência ou não de soluções de consultas publicadas por outras unidades da Federação em sentido diverso do externado pela SEF/MG **não** tem o condão de elidir o feito fiscal, uma vez este encontra-se plenamente amparado na legislação vigente.

De toda forma, **ao contrário da afirmação da Impugnante**, a Resposta à Consulta nº 4000/2014 (SEF/SP) externa, sim, o mesmo entendimento ora defendido.

Nesse sentido, como bem salienta o Fisco, “*a Impugnante não observou que a questão pela qual a consulta foi citada não interfere se a alíquota de saída era de 7%, 12% ou 18%, pois o ponto crucial é justamente ‘benefício fiscal reduz a carga tributária para 7% (e não a alíquota)!*’”.

Observe-se, ainda, que a mencionada consulta **traz, também, a seguinte informação quanto à apuração do percentual de redução da base de cálculo:** “*Redução da Base de Cálculo = 100% - (Redução de Carga Tributária de 18% para 7%) = 100% - (7% / 18%) = 61,11%*”, corroborando a tese aqui defendida de que redução de base de cálculo **não se confunde** com redução da alíquota legalmente estabelecida para a mercadoria e operação realizada.

Cabe lembrar que, **no caso dos autos**, se a base de cálculo fosse corretamente apurada, então o ICMS calculado mediante a aplicação da alíquota de 18% (“alíquota nominal”) sobre a base reduzida seria exatamente igual à aplicação do percentual de 12% (0,12 = multiplicador opcional) sobre a base de cálculo **sem** redução, isto é:

$$BC \times \frac{2}{3} \times 18\% = BC \text{ sem Redução} \times 0,12.$$

No entanto, **a base de cálculo do ICMS foi apurada incorretamente**, por ter havido inclusão de ICMS calculado com inserção do percentual equivalente a 12%, quando o correto seria a inclusão mediante a utilização da alíquota de 18%.

Por consequência, o valor da base de cálculo reduzida também ficou incorreto, acarretando o recolhimento a menor do imposto no valor ora exigido.

Portanto, **não** socorre à Autuada a sua alegação de utilização da “alíquota nominal” no momento do cálculo do imposto, pois a base de cálculo do ICMS por ela apurada era inferior à estabelecida na legislação.

Aliás, os próprios quadros ilustrativos apresentados pela Impugnante, demonstram que a **metodologia por ela adotada equivale a uma redução da alíquota de 18 para 12%**, confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QUADRO A - ELABORADO PELA IMPUGNANTE
REDUÇÃO DE ALÍQUOTA NOMINAL DE 18% PARA 12%

OPERAÇÃO SEM ICMS (BASE CONTÁBIL)	% GROSS UP	OPERAÇÃO C/ENCARGO DO ICMS (BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL)	ALÍQUOTA	ICMS
A	B	C = A ÷ (1 - 0,12)	D	E = C x 0,12
R\$ 1.000,00	0,12	R\$ 1.136,36	0,12	R\$ 136,36
R\$ 1.000,00 + R\$ 136,36 = R\$ 1.136,36				

Como se vê, nesse quadro a Impugnante exemplifica um caso em que ocorre uma “**redução da alíquota nominal de 18% para 12%**”.

Em seus cálculos, a Impugnante parte de uma “Base Contábil” (valor do produto, sem ICMS – R\$ 1.000,00), incluindo nesta um percentual a título de *gross up* de 12%.

A seguir, aplica sobre a “Base de Cálculo Tributável” (R\$ 1.136,36) a alíquota de 12%, apurando o imposto devido (R\$ 136,36).

QUADRO B - ELABORADO PELA IMPUGNANTE
REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE 33,33% COM ALÍQUOTA DE 18%

OPERAÇÃO SEM ICMS (BASE CONTÁBIL)	% GROSS UP	OPERAÇÃO C/ENCARGO DO ICMS (BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL)	FATOR DE REDUÇÃO DA BC	ALÍQUOTA	ICMS
A	B	C = A ÷ (1 - 0,12)	D = C - (33,33% x C)	E	F = D x 0,18
R\$ 1.000,00	0,12	R\$ 1.136,36	R\$ 757,61	0,18	R\$ 136,36
R\$ 1.000,00 + R\$ 136,36 = R\$ 1.136,36					

Nesse quadro, a Impugnante exemplifica o que seria uma “Redução da Base de Cálculo de 33,33% com alíquota nominal de 18%”.

Para tanto, ela também parte de uma “Base Contábil” de R\$ 1.000,00, inserindo nesta um *gross up* de 12%, apurando, assim, uma “Base de Cálculo Tributável” de R\$ 1.136,36.

No passo seguinte, a Impugnante reduz a base de cálculo em um terço (33,33%), encontrando uma base reduzida equivalente a R\$ 757,61.

Sobre essa base reduzida, aplica a alíquota nominal de 18%, apurando ICMS devido no valor de R\$ 136,36.

Nota-se que nos dois casos ilustrativos o valor do imposto apurado é exatamente o mesmo (R\$ 136,36), o que equivale a dizer que o exemplo de “**redução da alíquota** nominal de 18% para 12%” é equivalente àquele inerente à “Redução da Base de Cálculo de 33,33% com alíquota nominal de 18%”, isto é, **os próprios exemplos citados pela Impugnante conduzem à conclusão de que seu procedimento equivale a uma redução de alíquota, e não** redução da base de cálculo

do imposto, **devendo-se reiterar que no caso ora em análise a alíquota do gás natural é de 18%, e não de 12%.**

Retornando à Consulta nº 4000/14 (SEF/SP), há que se reconhecer que ela possui especificidades próprias, especialmente por se tratar de substituição tributária no momento da entrada de mercadorias no estabelecimento da consulente, conforme informação contida em sua própria ementa.

Contudo, **a afirmação de que essa consulta tem o mesmo entendimento externado pela SEF/MG se restringe, única e exclusivamente, à afirmação nela contida de que redução de base de cálculo não se confunde com redução da alíquota**, que foi o procedimento efetivamente adotado pela Impugnante, no momento da apuração da base de cálculo original do imposto (sem redução).

Quanto à Consulta nº 8.900/16 (SEFAZ/SP), **além de também ratificar o entendimento ora defendido, a Impugnante comete erro e equívoco em seu argumento**, o qual será novamente reproduzido, *verbis*:

“como foi omitido o valor da operação sem o ICMS no exemplo ilustrativo, presume-se que partiu de um valor exato, isto é, de R\$ 10.000,00. E, se assim o foi, a metodologia de cálculo que encontrar o valor de R\$ 11.300,00, que foi indicado como o **valor total da operação com o ICMS**, será a metodologia de cálculo adotada pela SEFAZ-SP, veja abaixo:

$$\bullet 10.000/0,82 = 12.195,1219$$

$$\bullet 10.000/0,88 = 11.363,6363 \longrightarrow 11.300,00$$

(round down)”

O cálculo correto seria o seguinte, partindo-se da informação de que o valor total da operação com ICMS é de R\$ 11.300,00, com alíquota estabelecida de 18%:

- **Valor do Produto, sem ICMS = R\$ 11.300,00 x 0,82 = R\$ 9.266,00;**

- Alíquota do ICMS: 18%;

- Valor total da operação com o ICMS: R\$ 11.300,00;

- Redução de 33,33%: Base de Cálculo Reduzida = R\$ 11.300,00 x $\frac{2}{3}$ = R\$ 7.533,33;

- Valor do ICMS: R\$ 7.533,33 x 0,18 = R\$ 1.356,00

A título de complementação, seguem abaixo excertos da Manifestação Fiscal que refutam os argumentos da Impugnante, *verbis*:

“... **4.2 - Base de Cálculo**

A Lei Complementar 87/96 em seu art. 13 é bastante clara quanto à formação da Base de Cálculo do ICMS:

[...]

A citada norma estabelece de forma explícita que o valor do imposto integra a respectiva Base de Cálculo,

sendo que no caso de gás natural, a alíquota é 18% (RICMS/02, art. 42, inciso I, alínea “e”).

Não há na legislação qualquer dispositivo indicando que há uma redução de alíquota para 12%. O que se tem é uma redução de base de cálculo, e só podemos reduzir algo que já exista. Precisamos fazer nascer a respectiva espécie (base de cálculo) para então efetuar a sua redução.

O Estado de Minas Gerais disciplinou a redução da base de cálculo do ICMS no Item 12 do Anexo IV do RICMS/2002, como segue:

[...]

4.2.1 – Metodologia de ‘gross up’

A Impugnante inova ao mencionar termos como técnica de ‘gross up’, percentual de ‘gross up’. A técnica do ‘gross up’ é justamente a que diz que o tipo do cálculo do imposto é “por dentro”: os impostos fazem parte da formação da base de cálculo. Não passando de um estrangeirismo para a regra expressa da LC 87/96 (que na realidade nasceu junto com o ICM, em 1968), cuja validade está mais do que sedimentada nos tribunais superiores, que é a regra de que o ICMS se calcula ‘por dentro’, embutindo o imposto em sua própria base de cálculo.

Não há discussão sobre a validade do mecanismo de cálculo ‘por dentro’. Nem a impugnante está sendo acusada de não respeitar a regra do cálculo ‘por dentro’. O que precisa ficar claro é que a impugnante, ao formar a base de cálculo, nela embutiu o imposto como se a alíquota prevista para a operação fosse 12%, como se o benefício oferecido no convênio também atingisse a alíquota do produto. E não há previsão de alíquota de 12% na legislação tributária para essa operação.

A maior complexidade consiste na determinação da base de cálculo do ICMS. As tarifas determinadas pela Secretaria de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais (SEDE), estão sem impostos. E, por força da Lei Complementar 87/96 em seu art. 13, o ICMS integra a sua base de cálculo.

A título de exemplo, tal fato também acontece na importação de mercadorias, uma vez que o valor aduaneiro das mercadorias está sem o ICMS.

Portanto, a questão a ser determinada é se o valor da mercadoria que é a base para a determinação da base de cálculo, possui ou não o ICMS em sua composição.
Conforme o presente caso, as tarifas estão sem

tributos, desse modo, a base de cálculo precisa existir para sofrer a redução, e pela técnica do imposto 'por dentro' (o '*gross up*'), deve-se incluir o ICMS na base de cálculo. O '*gross up*', no caso da presente autuação, é justamente a soma das alíquotas de ICMS, PIS e COFINS.

Frise-se, novamente, que **não há na legislação qualquer dispositivo indicando que há uma redução de alíquota para 12%**, por conseguinte, deve-se utilizar a alíquota de 18% para a determinação da base de cálculo a ser reduzida.

4.2.2 – Redução de Base de Cálculo – Isenção Parcial

A Impugnante cita as legislações e decisões do Supremo Tribunal Federal acerca da característica de isenção parcial nos casos de redução de base de cálculo, quais sejam:

1º) Lei 6.763/1975, em seu artigo 8º, § 4º:

[...]

2º) RICMS/2002, em seu artigo 222, inciso XV:

[...]

3º) Recurso Extraordinário STF – RE 635688

[...]

As devidas legislações conferem a característica de 'isenção parcial' à parcela da base de cálculo que foi dispensada pelo benefício de redução de base de cálculo. Diante de vários questionamentos jurídicos em relação à natureza de isenção, principalmente devido ao princípio da não cumulatividade, sobre o aproveitamento integral de créditos do ICMS pago na operação antecedente, em hipóteses de redução parcial da base de cálculo na operação subsequente, o Supremo Tribunal Federal, em Recurso Extraordinário, fixou entendimento de que a redução de base de cálculo equivale à 'isenção parcial' e acarreta a anulação proporcional dos créditos das operações anteriores, salvo disposição em contrário constante na legislação estadual.

Na legislação mineira, no RICMS, Anexo IV, item 12, subitem 12.1 está clara a **dispensa do estorno do crédito** quando ocorrer a saída interna de gás natural (exceto o veicular) beneficiada com a redução da base de cálculo prevista no item 12 (atualmente item 13):

[...]

Apesar de controversa a questão no meio jurídico, no caso em tela, o próprio subitem 12.1 já traz a definição de que a impugnante não está obrigada a fazer o estorno dos créditos na proporção da redução de base de cálculo, entendida como ‘isenção parcial’.

[...]

Importante destacar na frase final acima que **‘as reduções são diminuições monetárias no quantum da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida’**. No caso da presente autuação ocorre a redução via base de cálculo e não a alíquota reduzida como deseja a impugnante.

[...]

4.2.3 – Montante do Próprio Imposto

A Impugnante cita as legislações onde consta que o ‘montante do próprio imposto’ compõe a sua base de cálculo:

[...]

Tais dispositivos reforçam e corroboram o fato de o ICMS ser do tipo imposto “por dentro” já mencionado no item 4.2.1, que a impugnante tenta confundir trazendo à baila o termo ‘*gross up*’.

Já o Conselheiro Victor Tavares de Castro, em seu texto de voto vencido no Acórdão 23.659/20/1^a, relativo ao PTA 01.001448070-07, concorda com a forma de cálculo da impugnante, pois também faz o raciocínio inverso, na linha de “montante do próprio imposto’ e leva o benefício de redução de base de cálculo, também para redução de alíquota no momento do nascedouro da base de cálculo, inclusive, utilizando o termo ‘*gross up*’ (inclusão do ICMS no cálculo *por dentro*).

Nos exemplos numéricos apresentados pelo Conselheiro Victor Tavares de Castro ele atribui a ‘*gross up*’ (que significa a soma dos percentuais de tributos na metodologia de cálculo de imposto *por dentro*) o percentual de alíquota e já o utiliza no momento de formar a base de cálculo como sendo de 12%:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Na lógica da impugnante, com a concordância do Conselheiro Victor Tavares de Castro, o ICMS é de 13,64 para uma operação hipotética de 100,00 (sem impostos). Essa forma de raciocínio quer fazer valer que a soma da coluna ‘operação sem ICMS’ com a coluna ‘ICMS’ tem que coincidir com a coluna ‘Base de Cálculo’ (no exemplo acima, os 113,64).

O referido Conselheiro afirma que 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

Percebe-se, pelo quadro, que o Conselheiro Victor Tavares de Castro quer realçar que o valor constante na coluna Base de Cálculo (de 121,95) não coincide com a soma dos dois valores realçados nas caixas (100,00 + 14,63).

Esta Fiscalização entende que não tem como coincidir mesmo, pois a Operação sem ICMS, juntamente à alíquota da operação (18%), servirá para gerar a base de cálculo, o que resulta em 121,95. Se não existisse o benefício que reduz a base de cálculo em 33,33%, teríamos o ICMS de 21,95. No quadro, ele quer questionar a soma, sendo que as circunstâncias são diferentes no segundo momento, quando a base de cálculo sofrerá uma redução (basta entender que 14,63 é justamente o imposto de 21,95 sendo reduzido em 33,33%). Para ele foi interessante realçar o ICMS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 14,63, porém omitiu os **7,32** (justamente a interrogação do gráfico) que representam o benefício concedido:

Operação sem ICMS	ALÍQUOTA	Base de Cálculo	Redução %	Base Reduzida	Alíquota	ICMS
100,00	0,18	121,95	0,3333	81,30	0,18	14,63
BC = 121,95 ICMS = 121,95 * 0,18 ICMS = 21,95		BC = 81,30 ICMS = 81,30 * 0,18 ICMS = 14,63				
O ICMS de 21,95 ao sofrer a redução de 33,33% resulta em 14,63.						
Justamente a diferença de 7,32 que MG deixou de receber. $100 + 7,32 + 14,63 = 121,95$						

Em parte do texto do acórdão (página 30), o Conselheiro Victor Tavares de Castro menciona “Como se não bastasse, a metodologia defendida pela Fazenda Estadual impõe a redução apenas parcial da base de cálculo do ICMS...”, é justamente o que estamos mostrando ao longo de toda a manifestação fiscal: a redução da base de cálculo é apenas parcial mesmo, na medida de 33,33% da base de cálculo ‘cheia’ (calculada normalmente para o produto em questão).

A todo momento a tentativa é de fazer esquecer que precisamos formar a base de cálculo e, a partir dela, aplicar a redução propiciada pelo Convênio ICMS nº 18/92. Agregam termos estrangeiros, tipo ‘gross up’, para desviar a atenção do cerne da questão: não existe previsão de redução de alíquota para 12%. A impugnante reproduz o raciocínio do Conselheiro Victor Tavares de Castro às páginas 29 e 30 da impugnação.

Reitera-se, a fim de aclarar de uma vez por todas o entendimento defendido pela Fiscalização, sem margens para tergiversação: não há nenhuma discrepância entre o sentido do Convênio ICMS nº 18/1992 e o Regulamento do ICMS mineiro. Ao embutir na base de cálculo os 18% (alíquota legalmente prevista), reduzir o montante obtido de 33,33% e aplicar a alíquota legalmente prevista (18%), **ter-se-á ao final a incidência do imposto no percentual de 12% da base de cálculo corretamente formada, exatamente como determinou o Convênio ICMS 18/92.** Demonstração no exemplo a seguir, partindo de uma tarifa SEM impostos hipotética de R\$ 100,00:

CÁLCULO DO ICMS SEM REDUÇÃO:

$R\$100,00 / (1 - 0,18)$ (inclusão do ICMS na própria base LC 87/96) = **R\$121,95** (base de cálculo)

$R\$121,95 \times 18\% = R\$21,95$ (valor do ICMS)

CÁLCULO DO ICMS COM REDUÇÃO DE 33,33% (Conv. 18/92) NA BASE DE CÁLCULO - DEDUÇÃO LÓGICA:

$R\$ 121,95 * (1 - 0,3333) = R\$ 121,95 * (0,6667) = R\$ 81,30$

$R\$ 81,30 \times 18\% = \mathbf{R\$14,63}$ (valor do ICMS)

4.3.1 - Convênio ICMS nº 18/1992

O Convênio ICMS nº 18/92 autorizou a redução da base de cálculo de tal forma que a incidência do imposto resulte no percentual de 12%, como segue:

[...]

Verifica-se que a Impugnante está a extrapolar o conteúdo da norma, dilatando o seu alcance a fim de ampliar o benefício fiscal concedido pelo Convênio ICMS nº 18/92 e internalizado pelo Estado de Minas Gerais por meio da inserção do item 12 no Anexo IV do Regulamento do ICMS de 2002. Veja pelo exemplo a seguir, o que está acontecendo dentro da lógica que a impugnante insiste em que está correta:

Redução autorizada de **33,33%**

Na metodologia da GASMIG, se fosse aceita como correta, estaria majorando a REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO, conforme demonstrado a seguir:

Supondo a tarifa igual a 100 (lembrando que é publicada SEM impostos), consideram alíquota de 12% na formação da base de cálculo:

$100 / (1 - \mathbf{0,12}) = 100 / 0,88 = 113,64$

$113,64 * (1 - 0,3333) = 113,64 * (0,6667) = 75,76$ (base de cálculo reduzida)

$75,76 * 0,18$ (alíquota interna) = **13,64 ICMS**

Aplicando o que prevê a legislação PARA SE CHEGAR ao mesmo ICMS (como o produto é SEM IMPOSTOS, não nasceu a base de cálculo e ela precisa ser formada, não existe previsão de redução **de alíquota**):

$100 / (1 - \mathbf{0,18}) = 100 / 0,82 = 121,95$

$121,95 * (1 - \mathbf{0,3788}) = 121,95 * (0,6212) = 75,76$ (base de cálculo reduzida)

$75,76 * 0,18$ (alíquota interna) = **13,64 ICMS**

Ou seja, caso fosse acatada a metodologia do contribuinte, estaríamos concordando com a **redução de base de cálculo de 37,88%** ao invés dos 33,33% legalmente estipulados para atendimento ao Conv. 18/92.

Ao aceitar o cálculo da GASMIG, onde a redução de base de cálculo seria de **37,88%**, teremos uma incidência do imposto no percentual de **11,1816%**, ao invés dos 12% estipulados no Conv. 18/92:

$$(1-0,3788) = 0,6212$$

$$\% \text{ incidência imposto} / 18 \text{ (alíquota interna)} = 0,6212$$

$$\% \text{ incidência imposto} = 0,6212 * 18$$

$$\% \text{ incidência imposto} = \mathbf{11,1816}$$

Lado outro, o Estado de Minas Gerais está completamente alinhado com as disposições do referido convênio, não contrariando ou extrapolando o que foi estabelecido em suas cláusulas, de acordo com a regra de literalidade prevista no art. 111 do CTN.

E quando se fala de base de cálculo corretamente formada implica em base de cálculo formada, 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 das operações da presente autuação é de 18%.

Na página 29 a impugnante afirma que “o Fisco Estadual, na verdade, aplica, indevidamente, a metodologia de cálculo **“por fora”** típica do IPI, por exemplo, ao invés da metodologia constitucional do cálculo por dentro do ICMS”. Percebe-se um verdadeiro equívoco de interpretação trazido pela impugnante, o que dá a impressão de querer desvirtuar o debate, pois basta observar o exemplo a seguir e verá a diferença entre as duas formas:

Supondo produto (sem impostos) no valor de R\$ 100,00 e alíquota de ICMS 18%:

$$\text{Cálculo 'por dentro': base de cálculo} = 100 / (1 - 0,18) = 100 / 0,82 = 121,95 - \mathbf{ICMS=21,95}$$

$$\text{Cálculo 'por fora': base de cálculo} = 100 - \mathbf{ICMS (100 * 0,18) = 18,00}$$

Não há norma tributária de qualquer espécie que tenha fixado alíquota de 12% nas saídas internas de gás natural. A alíquota legalmente fixada para essas operações é de 18%.

A impugnante aplica pura e simplesmente a alíquota do percentual de 12% para chegar à base de cálculo sobre a qual apurou o ICMS a ser destacado em suas notas fiscais de saídas. Conforme exposto de forma detalhada no item 3 desta manifestação fiscal, para formar a base de cálculo do imposto a impugnante tratou a redução de base de cálculo prevista na legislação como se o benefício concedido se equivalesse à previsão legal de alíquota de 12% para as operações de saídas internas de gás natural, embutindo 12% de ICMS em sua base de cálculo, em vez de embutir 18% e então reduzir o montante obtido de 33,33%, chegando à base de cálculo reduzida prevista na legislação.

De acordo com a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, no Curso de Direito Tributário, ISBN9788553606498: “No direito tributário brasileiro, a alíquota é matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-modelo de incidência. Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico. E por manter elo tão íntimo com a base de cálculo, sua presença no contexto normativo é obrigatória, visto que a grandeza mensuradora do critério material da hipótese é exigência constitucional inarredável, consoante se vê dos arts. 145, § 2º, e 154, I.”

Novamente, não há na legislação qualquer dispositivo indicando que há uma redução de alíquota para 12%. Repita-se que a redução da alíquota do ICMS não se insere na esfera de competência dos convênios aprovados pelo CONFAZ, em matéria de benefícios fiscais, uma vez que a fixação da alíquota é prerrogativa da lei estadual, observados os limites estabelecidos pelo Senado Federal, quando for o caso.

Portanto, nas operações internas com gás natural em Minas Gerais, **a alíquota do ICMS é 18% e não há que se falar sobre redução desta ...**” (Grifou-se)

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

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

Da Inaplicabilidade dos arts. 146 e 100, § único do CTN:

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 confunde 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 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, à exemplo da Consulta de Contribuinte nº 177/17.

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 por esta Câmara, *verbis*:

“... Em relação à aplicação dos arts. 100 e 146 do CTN, como pretende a Impugnante, frise-se que não houve mudança de entendimento da Secretaria de Estado de Fazenda quanto à metodologia de cálculo da redução de base de cálculo, o que se pode comprovar pela resposta a inúmeras consultas de contribuintes disponíveis no sítio da SEF na internet, a exemplo da Consulta de Contribuinte nº 177/2017, citada pela impugnante à página 31.

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, 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.

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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^a. SR^a. DES^a. 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, resta acrescentar que a exigência da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, contrariamente à alegação da Impugnante, está devidamente respaldada na legislação vigente, uma vez que aplicada sobre o valor do ICMS devido e não recolhido ao erário, em função da infração narrada no Auto de Infração, que se encontra plenamente caracterizada nos autos.

Das Questões de Cunho Constitucional:

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/MG, 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”.

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 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido o Conselheiro Thiago Álvares Feital, que o julgava improcedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor) e Paulo Levy Nassif.

Sala das Sessões, 12 de abril de 2022.

**Danilo Vilela Prado
Presidente / Relator**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	24.206/22/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002228666-90	
Impugnação:	40.010153782-92	
Impugnante:	Companhia de Gás de Minas Gerais Gasmig	
	IE: 062508832.00-85	
Proc. S. Passivo:	Erick De Paula Carmo/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 83 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.

Da redação do Convênio-ICMS n.º 18/92, verifica-se que este autoriza estados a “[...] conceder redução da base de cálculo do [...] ICMS, de tal forma que a incidência do imposto resulte no percentual de 12% (doze por cento) nas saídas internas com gás natural.”

A redação do dispositivo é cristalina ao expor o seu objetivo, qual seja, reduzir a tributação a 12% por meio de redução da base de cálculo. Dito de outro modo, deseja-se por meio da redução da base de cálculo produzir um efeito tal que a incidência do ICMS ao final equivalha a 12%.

A redação do convênio não estabelece alíquota de 12% (que seria uma alíquota reduzida em relação à alíquota padrão em Minas Gerais), tampouco prevê a redução direta da base de cálculo por um valor qualquer. A informação é relevante, porque o método de cálculo do ICMS (por dentro) trará implicações diretas para a solução do caso. Fosse o ICMS um imposto calculado “por fora”, a exemplo do IVA europeu, para efetivar o comando da norma em análise, bastaria reduzir proporcionalmente a base de cálculo a 33,33%.

Contudo, nos termos do entendimento fiscal, na redação prevista no RICMS, a redução da base de cálculo é uma redução simples, isto é, para efetivá-la aplica-se o redutor da base de cálculo de 33,33% ou aplica-se o multiplicador de 0,12 da alíquota (que no caso é 18%). A este respeito, o multiplicador de 0,12 seria um dispositivo facilitador do cálculo do tributo devido e não implicaria em redução da alíquota aplicável à operação.

Assim, nos termos do entendimento fiscal, a Impugnante deveria ter inicialmente formado a base de cálculo normal do imposto, incluindo o ICMS na sua 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 n.º 6.763/75 c/c art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02. Na sequência, uma vez estabelecida a base de cálculo normal, deveria reduzi-la de tal forma que o imposto

devido equivalesse à multiplicação da base de cálculo original pelo multiplicador opcional de 0,12.”

Ora, calculando-se a redução como quer o Fisco, com fundamento no RICMS, o valor do imposto cobrado ao final não será equivalente ao percentual de 12%, o que contraria a redação literal do convênio. Há, portanto, divergência entre a metodologia de cálculo pressuposta no convênio e aquela que segundo o Fisco deveria ser adotada, com base no RICMS.

Em um primeiro momento, a questão que surge então é a de saber qual posição deve prevalecer. Entre a disposição do Convênio nº 18/92 e a interpretação fiscal do benefício criado por este mesmo convênio e interiorizado pelo RICMS, qual deve ceder?

Veja-se, em primeiro lugar, que o mencionado convênio foi internalizado pelo Estado em 1998, por meio do Decreto nº 39.473/98. Com a aprovação de novo RICMS em 2002, manteve-se o benefício que constava do RICMS de 1996. Em 2002, o Convênio nº 42 autorizou Minas Gerais a revogar o benefício aqui analisado, mas até o momento isso não foi feito. Deste modo, o convênio está em vigor.

Aqui é preciso recuperar a posição dos convênios de ICMS no direito brasileiro. Diferentemente dos convênios que visam a estabelecer regras de mútua colaboração entre os entes tributantes, previstos no art. 199 do CTN — que são normas meramente complementares da legislação tributária —, os convênios que preveem a concessão ou revogação de isenções e demais benefícios fiscais relativos ao ICMS — previstos no art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição —, são normas primárias. São, na dicção de Ricardo Lobo Torres, “uma figura estranha”:

“A Lei Complementar n.º 24/75, editada em pleno período de autoritarismo político, dispensou a ratificação pelas Assembleias dos convênios assinados pelos Secretários de Fazenda, atribuindo-a à própria competência dos Governadores. A doutrina, com justa razão, vem denunciando a inconstitucionalidade da medida, por afrontar o princípio da legalidade. A EC 03/93 não resolveu a contradição, assim como não a enfrentou a EC 33/01.” (Torres, R. L. (2011). *Curso de direito financeiro e tributário* (18º ed). Renovar. p. 51.)

Não é concebível que a norma do poder Executivo que interioriza o convênio possa dele destoar. Entender o contrário seria validar uma ilegalidade, corroborando a atuação dos Estados em burla à harmonização sistêmica do ICMS que é a razão de ser dos convênios em primeiro lugar. Deste modo, a norma que introduz o convênio na legislação estadual não pode divergir do próprio convênio, sob pena de violar a Lei Complementar n.º 24/75.

Diante dessa premissa hermenêutica, importa destacar que, no presente caso, não existe comando normativo que imponha ao Sujeito Passivo fazer o cálculo da forma prescrita pelo Fisco, fundando-se a metodologia reputada como correta pela Fiscalização, em interpretação analógica. Afirma a manifestação fiscal (págs. 3.391):

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 regravar minuciosamente 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.”

O que há, então, não é propriamente um conflito entre o convênio e o RICMS, mas um conflito entre o convênio e a interpretação que o Fisco atribui ao RICMS. Salvo melhor juízo, a interpretação defendida pelo Fisco não merece prosperar, porque:

(i) implica incluir na base de cálculo do ICMS montante superior ao próprio imposto, o que viola o art. 13, § 1º, da Lei Complementar n.º 87/96, o art. 13, § 15º, da Lei n.º 6.763/75 e o art. 49 do RICMS/02; e

(ii) burla o próprio texto do convênio, uma vez que resulta em redução da base de cálculo inferior àquela estabelecida pelo ato normativo.

Deste modo, tendo em vista, a correção do método de cálculo adotado pela Impugnante, que é perfeitamente compatível com a literalidade da legislação mineira e com o convênio que a fundamenta, deve ser declarada a improcedência do lançamento.

Sala das Sessões, 12 de abril de 2022.

Thiago Álvares Feital
Conselheiro

L