

Acórdão: 16.179/03/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010109747-76  
Impugnante: Varginha Comercial Exportadora e Importadora Ltda  
PTA/AI: 01.000141591-70  
Inscr. Estadual: 707.154506.00-62  
Origem: DF/ Varginha

### **EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - DESPESA ADUANEIRA - ICMS. Constatado, mediante conferência das operações de importação que a Impugnante recolheu ICMS a menor por não inclusão na base de cálculo do ICMS e de despesas aduaneiras. Infração caracterizada nos termos do artigo 44, inciso I, do RICMS/96, legitimando-se as exigências fiscais. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS devido por importações de mercadorias, no período de janeiro a setembro de 2002, em virtude da falta de inclusão das despesas aduaneiras e do ICMS na base de cálculo. Exige-se ICMS e MR.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 1024/1025), por intermédio de seu representante legal, aos fundamentos que se seguem:

- sempre cumpriu com seus deveres tributários, jamais deixando de recolher os tributos devidos;

- não pode ser compelida a pagar o que não deve, ainda mais pelo fato de possuir créditos em sua escrita fiscal, a serem compensados com eventuais débitos do imposto;

- não pode o Fisco basear as exigências em resolução recente, cuja aplicação não pode retroagir, tendo em vista o princípio da irretroatividade da lei.

Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

O Fisco, em manifestação de fls. 1043/1044, refuta as alegações da defesa, sob os seguintes argumentos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a tese da Impugnante não pode prosperar, pois as penalidades foram corretamente aplicadas, conforme prescreve a Lei n.º 6.763/75;

- não há previsão, na legislação tributária, para compensação dos valores cobrados no Auto de Infração com créditos apurados nos livros fiscais;

- não houve aplicação de resolução posterior a nenhum fato gerador.

Requer a manutenção das exigências fiscais.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1047 a 1053, opina pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

O lançamento em discussão trata de recolhimento a menor do ICMS devido por importações de mercadorias no período de janeiro a setembro de 2002, em virtude da falta de inclusão das despesas aduaneiras e do próprio ICMS na base de cálculo do imposto.

A matéria encontra-se regulamentada nos artigos 44, inciso I e 49 do RICMS/96, ambos relacionados no campo próprio do Auto de Infração juntamente com outros dispositivos que cuidam da responsabilidade da Impugnante pelo pagamento do imposto incidente sobre as mercadorias que importa do exterior, bem como da obrigatoriedade de pagamento do imposto nos prazos previstos na legislação tributária e em conformidade com as disposições regulamentares.

Os dispositivos que disciplinam especificamente a matéria no caso dos autos dispõem:

"Art. 44 - Ressalvadas outras hipóteses previstas neste Regulamento e nos Anexos IV e XI, a base de cálculo do imposto é:

I - na entrada no estabelecimento destinatário ou no recebimento pelo importador de mercadoria ou bem importados do exterior, ...., o valor constante do documento de importação, acrescido:

a - do valor do Imposto de Importação;

b - do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados;

c - do valor do Imposto sobre Operações de Câmbio;

d - de quaisquer despesas aduaneiras, cobradas ou debitadas ao adquirente no controle e desembaraço da mercadoria, tais como o adicional ao frete para renovação da marinha mercante, adicional de tarifa portuária, despachante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 49 - O montante do imposto integra a base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”.

A planilha de fls. 08/10 relaciona cada uma das Declarações de Importação – DI’s através das quais as importações foram realizadas, indicando a data do desembaraço aduaneiro, demonstrando os valores pagos pelo contribuinte em contraposição aos valores devidos e a diferença exigida no Auto de Infração com a respectiva multa de revalidação.

Está presente também no processo uma demonstração individualizada, planilhas de fls. 11/83, da base de cálculo de cada uma das importações realizadas, discriminando o valor CIF, o valor do Imposto de Importação - II e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, o valor das despesas aduaneiras e a base de cálculo obtida após a inclusão do ICMS, calculado na forma da norma acima transcrita, artigo 49 do RICMS/MG. A documentação relativa às importações, que atestam os valores demonstrados pelo Fisco, encontra-se às fls. 84/1023 dos autos.

É importante destacar que a Impugnante não questiona a efetividade das operações e argumenta que sempre cumpriu com seus deveres tributários, alegando entretanto que o Fisco não pode aplicar resolução recente, tendo em vista o princípio da irretroatividade da lei.

Torna-se crucial ressaltar entretanto que o Auto de Infração, peça formalizadora do lançamento sob análise, está embasado nos dispositivos regulamentares anteriormente transcritos, não se verificando, nos autos, aplicação de qualquer Resolução recente.

Assim verifica-se que tanto a inclusão das despesas aduaneiras quanto a inclusão do próprio imposto em sua base de cálculo são expressamente previstas na normas tributárias mineiras, sendo vedado ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais a negativa de aplicação de norma estadual vigente, a teor do artigo 88 da CLTA/MG, *in verbis*:

“Art. 88 - Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo;

.....”

A propósito, como bem destacou a Auditoria Fiscal, necessário que se ressalte a posição da Fazenda Estadual mineira sobre o tema, que está devidamente refletida na Consulta de Contribuinte n.º 125/02, posição esta reiterada mais recentemente nas Consultas n.º 031/03 e 032/03, cuja íntegra transcrevemos abaixo:

### “CONSULTA DE CONTRIBUINTE N.º 125/2002

**IMPORTAÇÃO - BASE DE CÁLCULO DO ICMS** - A regra de inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

próprio imposto, contida no § 1º, artigo 13 da Lei Complementar 87/96, alcança a base de cálculo relativa a qualquer hipótese de incidência do ICMS.

### EXPOSIÇÃO:

A Consulente informa que explora a fabricação e a comercialização de cigarros e demais produtos derivados do fumo e, eventualmente, realiza operações de importação vinculadas às suas atividades.

Salienta que, na importação, o ICMS possui hipótese de incidência distinta das demais, conforme a Constituição da República/88 e, por isso, possui base de cálculo diferente daquelas.

Reproduz diversos dispositivos sobre a base de cálculo do ICMS na importação: inciso IV, artigo 2º do Decreto-Lei nº 406/68; inciso I, artigo 4º do Convênio nº 66/88 e inciso V, artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Ressalta que esses dispositivos detalham taxativamente as rubricas que devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS e jamais consideraram que o valor do ICMS deveria compor a sua base de cálculo, porque o ICMS na importação possui características próprias.

Acrescenta que, em 12/12/2001, foi publicada no Diário Oficial da União a Emenda Constitucional nº 33, que significou um marco na legislação do ICMS, pois alterou o disposto no inciso XII, § 2º do artigo 155, para estabelecer que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também, na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Esclarece que até o presente momento não foi editada a referida lei complementar e tampouco promulgada qualquer lei estadual sobre o assunto.

Entende, então, a Consulente que não foram alteradas neste Estado as regras do ICMS na importação, ou seja, permanecem em vigor os dispositivos que regulam o cálculo por fora, não devendo o referido imposto ser incluído na base de cálculo do tributo nas operações de importação realizadas por contribuintes estabelecidos neste Estado.

Isso posto,

### CONSULTA:

O entendimento da Consulente está correto?

### RESPOSTA:

Não está correto o entendimento da Consulente.

A regra de inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do próprio imposto, contida no § 1º, artigo 13 da Lei Complementar 87/96, alcança a base de cálculo relativa a qualquer hipótese de incidência do ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a respeito da base de cálculo do ICMS na importação, além das parcelas de que dispõe o inciso V, artigo 13 da mencionada Lei Complementar, há de se proceder à inclusão, no montante relativo à base de cálculo, do valor do próprio ICMS, uma vez que esse valor não se encontra presente em nenhuma das mencionadas parcelas.

Vê-se que o comando legal é da própria Lei Complementar 87/96, explicitado novamente pela norma jurídica de *status* hierarquicamente superior que é a Emenda Constitucional nº 33/2001, com o objetivo de eliminar qualquer dúvida sobre a questão.

Cabe ressaltar, portanto, que, mesmo anteriormente à vigência dessa Emenda Constitucional, a inclusão do próprio ICMS em sua base de cálculo já era legalmente contemplada e jurisprudencialmente aceita.

Nesse sentido, aponta Hugo de Brito Machado (*in Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª ed. - São Paulo, Dialética, 1999, p. 75):

"O art. 13, parágrafo 1º, da Lei Complementar nº 87, segundo o qual 'integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle', teve sua constitucionalidade questionada, ao argumento de que seria lesivo ao princípio da não-cumulatividade. A arguição, todavia, foi rejeitada pelo Supremo Tribunal Federal."

DOET/SLT/SEF, 25 de outubro de 2002.

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 031/2001 E 032/2001

**IMPORTAÇÃO - BASE DE CÁLCULO DO ICMS** - Por determinação da Lei Complementar n.º 87/96, como de resto também da legislação anterior, o valor do imposto integra a base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

#### EXPOSIÇÃO:

As Consulentes, devidamente qualificadas nos autos, realizam importação de matéria-prima e bens para o ativo fixo.

Tecem comentários sobre a forma de composição da base de cálculo do ICMS incidente nas importações que realizam, fazendo demonstrações numéricas através das quais tentam comprovar que o valor do imposto não a integra.

Isso posto, formulam a seguinte

#### CONSULTA:

A base de cálculo utilizada pelas Consulentes para cálculo do ICMS na importação está correta? Não estando, qual o procedimento correto a ser adotado?

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESPOSTA:

Não. A base de cálculo utilizada pelas Consulentes não está correta.

A Carta Magna de 1988, na seção que trata do Sistema Tributário Nacional, define:

*"Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*(...)." (grifo nosso)*

Atualmente, em matéria de ICMS, cumpre esta função a Lei Complementar n.º 87/96 que, na hipótese em análise, determina:

*"Art. 13. (...)*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:*

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

*(...)." (grifo nosso)*

Neste particular, não houve por parte da citada Lei Complementar inovação, posto que tal determinação constava do ordenamento jurídico anterior.

Desta forma, é pacífico o entendimento de integrar-se o ICMS à base de cálculo, como parte dela, motivo pelo qual é conhecido como "imposto por dentro".

Trata-se de técnica sedimentada, tendo o STF assim se manifestado:

*"EMENTA: - Agravo regimental.*

*O plenário desta Corte, ao julgar o RE 212.209, decidiu pela constitucionalidade de a base de cálculo do ICMS corresponder ao valor da operação ou prestação somado ao próprio tributo, mantendo o acórdão recorrido que afastara as alegações de ofensa aos artigos 5º, XXII, 145, § 1º, 150, IV e 155, todos da Carta Magna.*

*Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido.*

*Agravo a que se nega provimento."*

Assim, nas operações em comento, em face do que dispõe a Lei Complementar n.º 87/96, em seu artigo 13, § 1º, I, as Consulentes deverão incluir o valor do ICMS na formação de sua base de cálculo.

DOET/SLT/SEF, 23 de março de 2001.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme já visto, a Impugnante não nega que efetuou as importações relacionadas na peça fiscal, mas calculou o imposto recolhido sem incluir o ICMS na base de cálculo, outras vezes também sem incluir as despesas aduaneiras, o que resultou em recolhimento do ICMS a menor, caracterizando infringência às normas da legislação estadual (artigos 44-I e 49 do RICMS/96 vigente à época).

Ressalte-se que tendo em vista o Convênio ICMS n.º 77/02, foi editado o Decreto n.º 42.874/02 que, em seu artigo 7º, disciplinou a dispensa dos créditos tributários, formalizados ou não, ajuizada ou não sua cobrança, inclusive os inscritos em dívida ativa, relativos à parcela do ICMS devido na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço, cujo fato gerador tenha ocorrido até o dia 31 de dezembro de 2001, decorrente da utilização de base de cálculo sem que o montante a integre.

Os fatos geradores das importações objeto da presente autuação (ou seja, o desembaraço aduaneiro, conforme dispõe o inciso I do artigo 2º do RICMS/96) ocorreram no período de janeiro a setembro de 2002. Desta forma, tendo os fatos geradores das operações questionadas nos presentes autos ocorrido após o período para o qual foi prevista a dispensa dos créditos tributários, não são aplicáveis a este lançamento as disposições do retrocitado Decreto n.º 42.874/02.

Quanto à alegação da Impugnante de que teria créditos apurados em sua escrita fiscal para a compensação de débitos do imposto, cumpre salientar que, não há previsão legal ou regulamentar, para que os débitos sejam compensados com créditos apurados em conta gráfica no caso das importações por ela promovidas.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia e Cláudia Campos Lopes Lara.

**Sala das Sessões, 01/07/03.**

**José Luiz Ricardo**  
**Presidente/Revisor**

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

LMMP/EJ/lhmb