

Acórdão: 3.255/07/CE Rito: Sumário  
Recurso de Revisão: 40.060120264-38  
Recorrente: CNH Latin America Ltda.  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Roberto Lúcio de Araújo/Outros(s)  
PTA/AI: 01.000153039-24  
Inscr. Estadual: 186272448.00-85  
Origem: DF/Contagem

---

### **EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS.** Constatado o recolhimento a menor de ICMS, no exercício de 2002, referente às operações de importação, tendo em vista a não incorporação do mesmo à base de cálculo do imposto, conforme previsão constante do § 15, do art. 13, da Lei 6763/75, além da falta de lançamento de despesas aduaneiras. Exigências de ICMS e multa de revalidação. Reformulação do lançamento pelo Fisco para excluir exigências lançadas em duplicidade. Infração, em parte, caracterizada. Mantida a decisão recorrida.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL.** Constatada a emissão irregular de documentos fiscais, tendo em vista a falta de preenchimento do campo "descrição dos produtos", acarretando a exigência da penalidade prevista no inciso VI, art. 54, da Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada, tendo sido reconhecida pela Autuada através de sua quitação. Matéria não objeto do Recurso.

**Recurso de Revisão conhecido e não provido. Decisões unânimes.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, referente às operações de importação, no período de fevereiro a julho/2002, tendo em vista a não incorporação do mesmo à base de cálculo do imposto, conforme previsão constante do § 15, do art. 13, da Lei 6763/75, além do recolhimento a menor em razão da falta de lançamento de despesas aduaneiras, no período de agosto a dezembro/2002, resultando nas exigências de ICMS e multa de revalidação.

Cuida, ainda, o lançamento de emissão irregular de documentos fiscais, tendo em vista a falta de preenchimento do campo "descrição dos produtos", acarretando a exigência da penalidade prevista no inciso VI, art. 54, da Lei 6763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 17.980/07/3ª, pelo voto de qualidade, manteve parcialmente as exigências de ICMS e MR relativas à primeira irregularidade, nos termos da reformulação do crédito efetuada pelo Fisco às fls. 3080/3083.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão (fls. 3117/3140), por intermédio de seu procurador regularmente constituído, querendo, ao final, que lhe seja dado provimento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 3150/3155, opina, em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão interposto, e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

---

### **DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 137 da CLTA/MG, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre a imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, referente às operações de importação, no período de fevereiro a julho/2002, tendo em vista a não incorporação do mesmo à base de cálculo do imposto, conforme previsão constante do § 15, do art. 13, da Lei 6763/75, além do recolhimento a menor em razão da falta de lançamento de despesas aduaneiras, no período de agosto a dezembro/2002, resultando nas exigências de ICMS e Multa de Revalidação.

Cuida, ainda, o lançamento de emissão irregular de documentos fiscais, tendo em vista a falta de preenchimento do campo "descrição dos produtos", acarretando a exigência da penalidade prevista no inciso VI, art. 54, da Lei 6763/75, exigência esta quitada pela Recorrente, conforme DAE acostado à fl. 3074.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 17.980/07/3ª, pelo voto de qualidade, manteve parcialmente as exigências de ICMS e MR relativas à primeira irregularidade, nos termos da reformulação do crédito efetuada pelo Fisco às fls. 3080/3083.

Da leitura do recurso interposto, depreende-se que as razões apontadas pela Recorrente, contrárias à decisão recorrida, são basicamente as mesmas de sua peça impugnatória.

Nesse sentido e mantida a decisão anterior, faz parte dos **fundamentos deste acórdão, o próprio acórdão recorrido (15.775/06/1ª)**, que além de enfrentar todas as questões postas pela Recorrente, faz menção expressa a toda a legislação que disciplina a matéria e que respaldam as exigências fiscais.

**“Base de cálculo: não inclusão do montante do imposto**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A base para a exigência em questão encontra-se prevista no § 15, do artigo 13, da Lei 6763/75, que assim dispõe:

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

I - na hipótese do inciso I do art. 6º, o valor constante do documento de importação, acrescido do valor:

**a** - do Imposto de Importação;

**b** - o Imposto sobre Produtos Industrializados;

**c** - do Imposto sobre Operações de Câmbio;

**d** - de quaisquer outros impostos, taxas e contribuições;

**e** - de despesas aduaneiras;

Efeitos de 13/03/89 a 16/12/2002 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 15, II, da Lei nº 9.758/89.

"I - na hipótese do inciso I do artigo 6º, o valor constante do documento de importação, acrescido do valor dos Impostos de Importação, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Câmbio e de despesas aduaneiras;"

**II** - no caso do inciso IV do artigo 6º, o valor da operação, acrescido do valor dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

(...)

**§ 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.

Efeitos de 13/03/89 a 16/12/2002 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 15, II, da Lei nº 9.758/89.

"§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle."

De acordo com este dispositivo legal todo cálculo do ICMS a recolher deverá ser feito com a inclusão do montante do imposto a ser pago em sua própria base de cálculo, independentemente da operação realizada ser ou não importação de mercadorias do exterior.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Lei determina que o montante do imposto integra a base de cálculo do ICMS, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Assim, fica claro que a base de cálculo sobre a qual será calculado o benefício deverá, necessariamente, conter o ICMS à alíquota de 18%.

Neste sentido, já se manifestou a Superintendência de Legislação Tributária (SLT), atual Superintendência de Tributação (SUTRI), órgão "legislador" da Secretaria de Estado da Fazenda, com a publicação da Consulta nº125/2002, "in verbis":

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 125/2002

IMPORTAÇÃO - BASE DE CÁLCULO DO ICMS- 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.

#### EXPOSIÇÃO:

A Consultante 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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."

A defesa da Recorrente alicerça-se na interpretação de que a alínea "i" acrescida ao inciso XII do § 2º do art. 155 da CF veio inovar, no sentido de autorizar a ampliação da BC do ICMS na importação de mercadoria do exterior e que, por conseguinte, não seria auto-aplicável, mas dependeria de normatização em Lei Complementar (LC) e disposição correlativa na Lei Estadual, o que se fizera ao final de 2002. Ademais, que por força do princípio da anterioridade tais disposições não poderiam ensejar aplicação no mesmo exercício.

Não obstante, em que pese tal entendimento, a Recorrente passou a incluir o ICMS na base de cálculo das operações de importação já a partir de agosto de 2002, denunciando a falta de convicção de sua linha de defesa adotada.

O Fisco, a seu turno, defende a tese de que, por regra geral, o ICMS incorpora sua própria base de cálculo em qualquer circunstância, mesmo na importação, apresentando as alterações referidas mera explicitação, ou seja, caráter simplesmente declaratório.

Preambularmente, há aflorar que o conceito de "operação de importação" não se restringe ao contrato mercantil de compra e venda internacional, que terá ocorrido no exterior, mas a todo o plexo de procedimentos que envolvem a transação, encerrando-se com a tradição efetiva da mercadoria/bem nas mãos do importador. A operação não se limita a um contrato de compra e venda.

A entrada da mercadoria importada é eleita pelo legislador como fato exteriorizador da concretização da hipótese de incidência, para considerar-se nascida a obrigação tributária respectiva a partir desse instante.

A Constituição Federal (CF), em seu art. 146, III, dispôs caber à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente quanto à definição de tributo e suas espécies e, quanto aos já discriminados, dos fatos geradores, da base de cálculo e dos contribuintes.

Ao tratar especificamente do ICMS, a CF, no art. 155, § 2º, XII, não restringiu o papel da LC a apenas estabelecer normas gerais quanto às definições acima. Determinou, ainda, competir a ela dispor sobre substituição tributária (ST), disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar local de operação/prestação, prever casos de manutenção de crédito (quando da remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e mercadorias), regular a forma de concessão de benefícios, isenções e incentivos.

Pela Emenda Constitucional (EC) nº 33/01, ao predito inciso XII foram acrescidas duas alíneas: "h" e "i":

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- (h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

- (i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

A ausência da alínea "i" na CF não significa que o montante do imposto não devesse incorporar sua própria base de cálculo, até porque a LC 87/96, em seu § 1º, I, já o determinava.

A matéria, de há muito, fora objeto de questionamento no Judiciário e ensejou manifestação do STF no sentido da constitucionalidade "do cálculo por dentro" (RE 212.209-2 – Rio Grande do Sul), como mencionado na resposta à consulta acima reproduzida.

De ver-se que a Recorrente reconhece a propriedade da inclusão do ICMS na base de cálculo quando das operações internas, independentemente da época em que se iniciou sua inserção e reconheceu, também, em relação às operações de importação a partir de agosto de 2002, como já relatado acima.

Ora, a alínea "i" acima referida foi toda incluída no texto constitucional pela EC 33/01 e não apenas a expressão "também na importação".

A validar-se a inteligência recursal, ter-se-ia admitir que antes dela (EC 33/01), em circunstância nenhuma se poderia calcular o "ICMS por dentro".

Alicerçando-se na LC 95/98, é de inferir-se que a norma geral insculpida na LC 87/96, redação original, mais exatamente em seu art. 13, § 1º, I (§ 1º - *Integra a base de cálculo do imposto: I – O montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle*), anterior, portanto, à EC 33/01, não comportava exceção, alcançando todas as operações/prestações, inclusive na importação, sujeitas ao tributo. Diverso fosse o alcance da norma, estaria a importação excepcionada.

Preexistente a norma na LC 87/96 à EC 33/01, preexistente outrossim no ordenamento jurídico estadual – art. 13, § 15 da Lei 6.763/75 e no RICMS (art. 49).

As alterações na redação do § 1º do art. 13 da LC 87/96 (pela LC 114/02) e no § 15 do art. 13 da Lei Estadual 6.763/75, se fez para acrescer a observação de que a incorporação se deve inclusive nas importações, nada mais natural.

Se o constituinte entendesse necessário esclarecer que o ICMS incorpora sua própria base de cálculo em qualquer circunstância (até mesmo na importação) e que isso precisasse constar também de Lei Complementar, por evidência que os instrumentos legais seriam alterados. No entanto, isso não significa acréscimo de tributo, mas simples alteração dispositiva.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em 05/07/02, com ratificação em 23/07/02, publicou-se o Convênio ICMS 77/02. Diversas Unidades da Federação, dentre as quais MG, foram autorizadas a *"não exigir o débito tributário relativo 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 de base de cálculo obtida sem que o montante do imposto a tivesse integrado"*.

O teor do conveniado retrata o entendimento de todos os convenientes de que a BC do ICMS na importação devesse incorporar o próprio imposto. **Contrário sensu**, não haveria "dispensa" a autorizar.

Implicitamente, o Convênio afirma que antes da EC 33/01 já era devida a incorporação do ICMS na própria base de cálculo em qualquer circunstância.

O mesmo se diga do Decreto 42.874/02, art. 7º, que dispensa o pagamento de créditos tributários vinculados à não incorporação até 31/12/01.

O sentido da EC 33/01 foi o de evidenciar que o ICMS incorpora sua BC desde que nascera, não passando a alínea "i" acrescida ao inciso XII do § 2º do art. 155 da CF de mera explicitação adicional, obviamente em ordem a dissipar qualquer dúvida, não só quanto às operações de importação, mas em caráter geral.

A omissão histórica do Fisco em exigir dita incorporação nas importações não valida a concepção da Recorrente de que antes da EC 33/01 não fosse devida.

Sob tal enfoque, não há que se falar em respeito ao princípio da anterioridade, tocante às alterações na LC 87 e na Lei 6.763/75.

Conclusivamente, não se trata, na espécie, de auto-aplicabilidade da EC 33/01, pois que nada instituíra de novo, donde também não se poder invocar o respeito ao princípio da anterioridade em virtude das correspondentes alterações na LC 87 e na lei ordinária 6.763/75.

Ressalta-se, ainda, que o Fisco procedeu, retificação do crédito tributário com a exclusão dos valores referentes a 3 (três) DIs que foram lançadas em duplicidade.

Corretas, portanto, as exigências concernentes ao ICMS e à multa de revalidação.

Assim, nega-se provimento ao recurso interposto.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, também à unanimidade, em negar provimento ao recurso. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. David Aires Leste e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Leonardo Maurício de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Revisor), Edvaldo Ferreira, Luiz Fernando Castro Trópia e Luciana



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

Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 10/08/07.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator**

*Acr/ml*

CC/MG