

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.892/12/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000173093-51
Impugnação: 40.010131803-04
Impugnante: Film Service Equipamentos e Prod. Médicos Radiológicos S/A
IE: 062008322.00-53
Proc. S. Passivo: Antônio Fernando Drummond Brandão/Outro(s)
Origem: DFT/Comércio Exterior/Belo Horizonte

EMENTA

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA – APLICAÇÃO INCORRETA DE ALÍQUOTA - RECOLHIMENTO A MENOR. Constatada importação do exterior de equipamento médico-hospitalar com recolhimento a menor do imposto, em razão da errônea aplicação do fator de agregação do imposto, bem como da não inclusão de despesas aduaneiras na base de cálculo do ICMS. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido na importação de equipamentos médico-hospitalares, no período de 01/03/08 a 31/08/11, em que a Impugnante consignou base de cálculo menor que a prevista na legislação, seja pela inclusão incorreta do fator de agregação do próprio imposto, e/ou inclusão parcial de despesas aduaneiras, conforme consta dos valores declarados nas notas fiscais de entrada e notas fiscais complementares.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1944/1952, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1966/1978.

DECISÃO

Versa o feito em questão sobre recolhimento a menor do ICMS devido na importação de equipamentos médico-hospitalares, no período de 01/03/08 a 31/08/11, em que a Impugnante consignou base de cálculo menor que a prevista na legislação, seja pela inclusão incorreta do fator de agregação do próprio imposto, e/ou inclusão parcial de despesas aduaneiras, conforme consta dos valores declarados nas notas fiscais de entrada e notas fiscais complementares.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relativamente, à consignação de base de cálculo menor que a prevista na legislação em decorrência da agregação, pela Impugnante, do fator de 88% (oitenta e oito por cento), (cálculo por dentro), aplicável à alíquota de 12% (doze por cento), ao invés do fator de 82% (oitenta e dois por cento), (cálculo por dentro), aplicável à alíquota de 18% (dezoito por cento), demonstrar-se-á a seguir a correção do trabalho fiscal.

A Superintendência de Tributação (SUTRI) mediante Consultas de Contribuinte nºs 245/11 e 249/11, manifestou-se no sentido de que não se aplica a alíquota de 12% (doze por cento), prevista na subalínea “b.47” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, nas operações de importação de equipamentos, aparelhos e instrumentos médico-hospitalares, conforme ementa de mesmo teor, a seguir transcrita:

ICMS - ALÍQUOTA - IMPORTAÇÃO - EQUIPAMENTO MÉDICO-HOSPITALAR - Não se aplica a alíquota de 12% (doze por cento), prevista na subalínea “b.47” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, nas operações de importação de equipamentos, aparelhos e instrumentos médico-hospitalares do exterior, haja vista a impossibilidade de se aferir, por ocasião da importação, o cumprimento das condições estabelecidas no referido dispositivo.

Neste sentido, a consulta supracitada destaca que a subalínea “b.47” do inciso I do art. 42 do RICMS/02 estabelece a alíquota de 12% (doze por cento) para as operações internas com os produtos médico-hospitalares, relacionados no referido dispositivo, desde que verificados, cumulativamente, dois requisitos:

1º) a saída interna deve ser promovida por estabelecimento caracterizado como industrial fabricante nos termos do § 3º do art. 222 do RICMS/02 ou como distribuidor hospitalar, observadas as condições estabelecidas no inciso XVII do mesmo artigo;

2º) o produto deve ser destinado a estabelecimento que se caracterize como distribuidor hospitalar ou a órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados, não contribuintes do imposto.

Ressalte-se que, não obstante o § 2º do citado art. 42 determinar que, para efeito de aplicação de alíquota, considera-se operação interna a entrada, real ou simbólica, de mercadoria ou bem importados do exterior por pessoa física ou jurídica, não se reputa possível aferir, por ocasião da importação, o cumprimento dos requisitos constantes da referida subalínea “b.47”, atinentes à qualidade do estabelecimento destinatário dos produtos.

Portanto, não se aplica a alíquota reduzida de que trata a supracitada subalínea “b.47” às operações de importação dos produtos médico-hospitalares em questão, ainda que realizadas por estabelecimento industrial fabricante de produtos de mesma natureza ou por distribuidor hospitalar, sendo tais operações tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento), conforme alínea “e”, inciso I, art. 42 do mesmo regulamento.

Ainda que a Impugnante se enquadre na condição de distribuidor hospitalar, credenciado pela SUTRI, mediante portaria, não faz jus, nas operações de importação, à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota a que se refere a subalínea “b.47”, pela impossibilidade de se aferir por ocasião da importação, o cumprimento dos requisitos constantes da referida subalínea, visto que não se pode determinar, neste momento, quais serão os destinatários finais dos produtos.

O dispositivo acima mencionado apresenta restrições quanto à saída dos produtos e os destinatários destes, *in verbis*:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

b.47) medicamento acondicionado em embalagem hospitalar, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos médico-hospitalares e material de uso médico, odontológico ou laboratorial, destinado a fornecer suporte a procedimentos diagnósticos, terapêuticos ou cirúrgicos, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante ou pelo distribuidor hospitalar, desde que destinados a distribuidor hospitalar ou a órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados, não-contribuintes. (grifou-se)

Quanto ao primeiro requisito, a saída interna deve ser promovida pelo estabelecimento caracterizado como distribuidor hospitalar, assim entendido, como o estabelecimento atacadista, independentemente do ramo de atividade, conforme definido no art. 222 da Parte Geral do RICMS/02, observadas as condições estabelecidas no inciso XVII deste dispositivo.

Relativamente ao segundo requisito, o dispositivo em questão, inciso XVII, do art. 222, restringe as operações de saída promovidas pelo distribuidor hospitalar, às operações de vendas destinadas a hospitais, clínicas, laboratórios ou a órgãos da administração pública que representem, no mínimo, 80% (oitenta por cento) da sua receita operacional anual.

Assim, não se poderia, no momento da importação, aferir quais serão os seus destinatários (clientes), nas operações de saídas internas, nem tampouco qual percentual de vendas estes representariam na receita operacional anual.

Importante ainda ressaltar que, no caso de distribuidor hospitalar não enquadrado no inciso XVII, art. 222 do RICMS/02, não se aplica a alíquota reduzida de que dispõe a referida subalínea “b.47” nem mesmo nas operações internas.

Além das restrições acima mencionadas, observa-se, no caso dos produtos médico-hospitalares discriminados na subalínea “b.47”, inciso I, art. 42 do RICMS/02, a existência de dois tratamentos tributários distintos: a aplicação da alíquota reduzida de 12% (doze por cento) nas saídas internas promovidas por estabelecimento industrial fabricante ou por distribuidor hospitalar, conforme previsto na supracitada subalínea

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“b.47”, e a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento), prevista na alínea “e”, inciso I do citado art. 42, nas operações que não atendam aos requisitos determinados pela subalínea em epígrafe.

Deste modo, não se pode adotar a alíquota reduzida de 12% (doze por cento) na importação dos produtos discriminadas no supracitado dispositivo regulamentar, sob pena de dispensar ao produto importado um tratamento tributário diferenciado e mais benéfico que o dispensado à mercadoria produzida ou comercializada por estabelecimentos que não se enquadram nas condições dispostas na supramencionada subalínea “b.47”.

Assim, conclui-se que a alíquota aplicável às operações de importação, de que trata o Auto de Infração em questão é de 18% (dezoito por cento), haja vista a impossibilidade de se aferir por ocasião da importação, o cumprimento das condições estabelecidas na subalínea “b47”.

Quanto ao argumento apresentado pela Impugnante de se admitir a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) na entrada oriunda de importação, em contrapartida, de 12% (doze por cento) nas operações internas de saída, com os mesmos produtos, cria a possibilidade de acumulação de diferença a título de crédito, importa esclarecer que, esta diferença, caso haja, decorre do princípio constitucional da não cumulatividade que confere ao Sujeito Passivo o direito de compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias.

Ademais, para o cálculo do imposto, dado ao seu caráter plurifásico, pode-se utilizar nas diversas etapas da cadeia de circulação, bases de cálculo distintas, aplicação de alíquotas diferenciadas para a mesma mercadoria, dependendo de onde se encontra o contribuinte que está promovendo a operação ou a pessoa a quem a mercadoria é destinada, não havendo, nestas hipóteses, qualquer ofensa ao princípio da não cumulatividade.

No que concerne à composição da base de cálculo, equivocou-se a Impugnante ao citar o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da Constituição Federal para dizer que é a lei complementar que reúne competência para estabelecer conceito específico de despesa aduaneira, pois, conforme se depreende do dispositivo constitucional abaixo transcrito, compete à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, senão veja-se:

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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.(grifou-se)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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;

(...)

Assim, a Lei Complementar nº 87/96, para definição da base de cálculo do ICMS na importação, diz que, além dos impostos, integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, conforme a seguir disposto:

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

(...)

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

(...)

§ 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;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b)frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Por sua vez, a Lei nº 6.763/75, também estabelece que integre a base de cálculo do ICMS na importação, além dos impostos, as despesas aduaneiras e todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou remetente, como frete, seguro, juros, acréscimo ou outras despesas:

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;

(...)

§ 2º Integram a base de cálculo do imposto:
1. nas operações:

- a) todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;

Neste mesmo sentido, definiu o RICMS/02, que a base de cálculo do imposto na entrada de mercadorias ou bem importados no exterior será o valor constante do documento de importação, acrescido dos impostos e de quaisquer despesas, inclusive aduaneiras, cobradas ou debitadas ao adquirente no controle e desembaraço da mercadoria, ainda que venham a ser conhecidas somente após o desembaraço:

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

I - na entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 3º do artigo 47 deste Regulamento, 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, inclusive aduaneiras, cobradas ou debitadas ao adquirente no controle e desembaraço da mercadoria, ainda que venham a ser conhecidas somente após o desembaraço; (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os dispositivos legais e regulamentares acima mencionados determinam que sejam incluídas na base de cálculo do ICMS relativo à importação todas as despesas necessárias para a importação até o desembaraço do bem, inclusive as despesas aduaneiras, nos termos da alínea “d”, inciso, I do art. 43 do RICMS/02.

Quanto à alegação da Impugnante de que os anexos que instruem o lançamento tributário incorporam base de cálculo compostas de parcelas, genericamente denominadas aduaneiras, sem qualquer especificação, ressalta-se que estas parcelas foram extraídas dos documentos fiscais apresentados pela própria Contribuinte.

Referidos documentos fiscais foram apresentados em atendimento às intimações de fls. 02/31, inclusive acompanhados de apresentação das memórias de cálculo do ICMS relativo às notas fiscais complementares e dos comprovantes de recolhimento do imposto (DAE), contendo informação das despesas aduaneiras.

As referidas memórias de cálculo foram apresentadas mediante protocolo de entrega (Memória de Cálculo) acostado às fls. 30/31 dos autos.

Observa-se que o relatório do Auto de Infração fls. 57/61, detalha toda a metodologia utilizada pelo Fisco, para apuração da diferença do ICMS recolhido a menor relativo às declarações de importação do período fiscalizado.

Assim, não assiste razão à Impugnante, pois as despesas consideradas para o cálculo da diferença apurada são os valores por ela declarados nas notas fiscais e nos documentos de arrecadação, conforme retratado no Demonstrativo de Apuração de ICMS – Por Declaração de Importação (DI), correspondente ao Anexo II, acostado às fls. 68/136.

Entretanto, em razão destas despesas terem sido integradas pela Contribuinte na base de cálculo da nota fiscal complementar, estas foram consideradas para efeito de dedução na apuração da base de cálculo do ICMS devido e para a Base de Cálculo da Multa Isolada, conforme observação ao final de fls. 59 do relatório fiscal do Auto de Infração.

No tocante à alegação da Impugnante de que não cabe a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, ao argumento que esta teve sua vigência a partir de 01/01/12, não alcançando os exercícios de 2008 a 2011, razão não lhe assiste, uma vez que, o Fisco utilizou a sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Lei nº 6.763/75

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

(...)

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Efeitos a partir de 1º/01/2012 - Redação dada pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011.

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; (grifou-se)

Observa-se que a penalidade aplicável por consignar em documento fiscal base de cálculo menor que a prevista na legislação sempre constou na redação do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, estando, a hipótese de incidência claramente tipificada neste dispositivo.

Porém, observa-se que a redação dada pela Lei nº 14.699/03, que produziu efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11, tratou da penalidade como genérica sobre a diferença apurada, mediante aplicação do percentual de 40%.

Nota-se, que a redação introduzida pela Lei nº 19.978/11, não cria nova penalidade, trata-se da mesma penalidade, apenas especificada nas alíneas "a", "b" e "c", a graduação da penalidade aplicável para cada uma das diferenças apuradas.

Neste sentido, a hipótese de incidência permanece inalterada, ou seja, por consignar valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação.

Assim, por haver a Impugnante, consignado nas operações de importação, no período de 01/03/08 a 31/08/11, base de cálculo menor que a prevista na legislação, aplicou-se a penalidade prevista na alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.762/75, exigindo-se 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada, cominando, por consequência, em aplicação da penalidade mais benéfica, conforme dispõe o art. 106 do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito.

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c - quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática

Conclui-se, pela análise do art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, que a situação fática descrita no relatório do Auto de Infração encontra-se perfeitamente tipificada, não havendo qualquer ofensa aos princípios da irretroatividade, legalidade e tipicidade, não merecendo qualquer reparo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em razão de todo o exposto, correto se afigura o crédito tributário da forma como estipulado no Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Antônio Fernando Drummond Brandão Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 17 de agosto de 2012.

**Antônio César Ribeiro
Presidente / Relator**

M/T