

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

Acórdão: 22.140/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000263413-69  
Impugnação: 40.010138923-98 (Coob.)  
Impugnante: Lafarge Brasil S/A (Coob.)  
CNPJ: 61.403127/0001-46  
Autuada: Ind. e Com. Extração de Areia Khouri Ltda  
IE: 001034072.00-85  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DFT/Comercio Exterior/BH

**EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - NÃO INCLUSÃO DE DESPESAS ADUANEIRAS NA BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatou-se importação do exterior de mercadoria (coque de petróleo não calcinado) com recolhimento a menor do imposto devido, tendo em vista a falta de inclusão das despesas aduaneiras e outros valores na base de cálculo do ICMS. Infração caracterizada nos termos do art. 13 da Lei nº 6.763/75 e art. 43, inciso I do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mesma lei c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação refere-se à constatação, no período de janeiro de 2010 a julho de 2014, de retenção e recolhimento a menor de ICMS, em decorrência da falta de inclusão de despesas aduaneiras e outros valores na base de cálculo de diversas Declarações de Importações.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso, VII, alínea “c” da mesma lei c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

Apesar de ter entrado em vigor somente em 1º/01/12, a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” foi aplicada a todo o período autuado em razão de ser mais benéfica à Contribuinte do que a penalidade existente anteriormente (art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75), conforme determinação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

A Coobrigada foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, mediante reformulação fiscal, por determinação da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais-AGE, em decorrência da constatação de que a Autuada havia sido por ela incorporada.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000011251.49 (fls. 02); Intimações (fls. 03/09); Auto de Infração-AI (fls. 10/15); Relatório Fiscal (fls. 19/23); Anexo 1 – Cálculo do ICMS Apurado (fls. 24/25); Anexo 2 – Planilha de Cálculo das Despesas Aduaneiras (fls. 26/27); Anexo 3 – Capatazia (fls. 28/117); Anexo 4 – Rateio da Demurrage (fls. 118/123); Anexo 5 – Multa Isolada (fls. 124/125); Anexo 6 – Declarações de Importação e Documentos Complementares (fls. 126/327); Anexo 7 – 38ª Alteração e Consolidação do Contrato Social (fls. 328/343).

### **Da Reformulação do lançamento para inclusão da Coobrigada**

A Autuada, devidamente intimada do Auto de Infração, não se manifestou, conforme demonstrado no documento de fls. 350. Assim, diante da lavratura do “Auto de Revelia”, de fls. 353, o presente processo foi encaminhado à Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais – AGE para inscrição em dívida ativa.

A AGE, por sua vez, em face da notícia de sucessão por incorporação da empresa Indústria e Comércio Extração de Areia Khouri Ltda (Autuada) pela Lafarge Brasil S/A, retorna os autos ao Fisco, conforme fls. 406, para que ele proceda a retificação do lançamento, para inclusão da empresa Lafarge Brasil S/A como Coobrigada no presente processo, por força do art. 132 do CTN, que estabelece a responsabilização da incorporadora pelos débitos fiscais havidos em nome da empresa incorporada.

O Fisco, então, em atendimento ao solicitado, reformula o lançamento, de acordo com as fls. 409/412, para a inclusão da empresa Lafarge Brasil S/A como Coobrigada do presente Auto de Infração.

### **Da Impugnação**

Devidamente intimadas (Autuada e Coobrigada) da reformulação fiscal, a Coobrigada (sucessora por incorporação da Autuada) apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 420/434 e anexa documentos às fls. 435/668.

Requer, ao final, a procedência da impugnação, mediante reconhecimento da insubsistência do Auto de Infração.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 493 dos autos.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, no que tange à alegação de decadência nos termos do art. 150, § 4º do CTN, o Fisco reformula o crédito tributário, conforme o “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 673, excluindo as exigências anteriores a setembro de 2010.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Coobrigada adita sua impugnação às fls. 676/688, reiterando os termos da impugnação inicial.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestações de fls. 696/710 e 714/728, refuta as alegações da Defesa.

**Da Manifestação da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 731/748, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário às fls. 409/412 e 673.

**DECISÃO**

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

Conforme relatado, a autuação refere-se à constatação, no período de janeiro de 2010 a julho de 2014, de retenção e recolhimento a menor de ICMS, em decorrência da falta de inclusão de despesas aduaneiras e outros valores na base de cálculo das Declarações de Importações-DI de nºs 10/0082025-6, 10/1052136-7, 10/1672381-6, 11/0337831-9, 11/0395522-7, 11/0786500-1, 11/1235436-2, 11/1473809-5, 11/1830773-0, 12/0924423-5, 12/1604266-9 e 14/1093102-3.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso, VII, alínea “c” da mesma lei c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

Apesar de ter entrado em vigor somente em 1º/01/12, a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” foi aplicada a todo o período autuado em razão de ser mais benéfica à Contribuinte do que a penalidade existente anteriormente (art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75), conforme determinação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

A Coobrigada foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, mediante reformulação fiscal, por determinação da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais-AGE, em decorrência da constatação de que a Autuada havia sido incorporada pela Coobrigada.

O arbitramento das despesas necessárias para a importação relacionadas ao transporte marítimo e descarga das mercadorias foi nos termos do art. 51, inciso I da Lei nº 6.763/75, e art. 53, inciso I do RICMS/02.

Inicialmente, em sua primeira peça de defesa, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a setembro de 2010, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

*Alega que “como a ciência da Impugnante a respeito do presente auto de infração ocorreu em 04.09.2015, vê-se que o fiscal somente poderia exigir eventual diferença a ser recolhida dos fatos geradores ocorridos após o mês de setembro de 2010, de forma a se atender ao prazo de 5 anos estipulado no art. 150, § 4º, do CTN”.*

*Acrescenta que “a controvérsia é acerca da base de cálculo utilizada pela Impugnante para o cálculo do ICMS-Importação, a qual resultou num pagamento a menor do imposto. Ou seja, não estamos aqui diante de ausência de pagamento de*

*ICMS, mas sim, de exigência suplementar por parte do Fisco, de modo que deveria ter respeitado o prazo de cinco anos a contar dos fatos geradores para exigir o ICMS”.*

O Fisco, então, decidiu por acatar as alegações da Impugnante, no tocante à decadência, e excluiu as exigências anteriores a setembro de 2010, relativas às DIs nºs 10/0082025-6 e 10/1052136-7, de acordo com o “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 673.

Dessa forma, essas Declarações de Importações excluídas não serão mais objeto de análise.

Quanto ao mérito propriamente dito, de acordo com o Relatório Fiscal, o objeto de auditoria do presente trabalho foram as operações de importação de coque de petróleo não calcinado adquiridos por três empresas do grupo Lafarge em Minas Gerais: Lafarge Brasil S/A, localizada no município de Arcos, Lafarge Brasil S/A, no município de Matozinhos e Ind. e Com. Extração de Areia Khouri (Autuada), no município de Montes Claros.

O Fisco explicou que, como esse tipo de produto necessita de um desembarque imediato, a modalidade de despacho utilizada é o “despacho antecipado”, que permite o registro da DI antes da chegada da mercadoria, com o objetivo de que a conferência documental seja feita previamente, o que permite o desembarço imediato.

Comentou que os custos de uma importação incluem diversas despesas que podem variar de acordo com o tipo de transporte utilizado, a mercadoria importada, a forma de negociação, sendo que os principais custos são: Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM); Adicional de Tarifa Aeroportuária (ATAERO); taxa de utilização do Siscomex; manuseio de contêiner; movimentação com empilhadeiras; armazenagem; capatazia; estiva e desestiva; arqueação; paletização; demurrage; alvarengagem; multas aplicadas no curso do despacho aduaneiro; direitos anti-dumping; amarração e desamarração de navio; unitização e desconsolidação.

Acrescentou que, no caso de importação de coque, por se tratar de transporte marítimo, são despesas indispensáveis: descarga do coque do navio/capatazia; utilização do acesso marítimo e das águas abrigadas e profundas das áreas de fundeio, de evolução e atracação dos navios – Infraestrutura marítima – Inframar ou TUP; utilização das instalações terrestres para as operações de carregamento/descarregamento de mercadorias – cais, acessos terrestres, armazéns e pátios de trânsito, instalações especializadas e vias de circulação internas, e ainda, as benfeitorias e os serviços respectivos, tais como iluminação, drenagem, abastecimento, etc. – infraestrutura terrestre – Infraport TUIP.

Assim, após as devidas intimações para apresentação de toda a documentação relativa às importações realizadas pela empresa, ao apurar a base de cálculo do ICMS-Importação, relativas às DIs nºs 10/1672381-6, 11/0337831-9, 11/0395522-7, 11/0786500-1, 11/1235436-2, 11/1473809-5, 11/1830773-0, 12/0924423-5, 12/1604266-9 e 14/1093102-3, o Fisco constatou que a Autuada deixou de considerar algumas despesas aduaneiras e outros valores na base de cálculo do ICMS, ocasionando um recolhimento a menor do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco informou que a Autuada não apresentou os comprovantes das despesas de descarga de coque/capatazia, TUP e TUIP para as DIs nºs 10/1672381-6, 11/1235436-2, 11/1473809-5 e 11/1830773-0, sendo que são despesas necessárias e imprescindíveis ao processo de importação de coque e que compõem o custo do produto, consequentemente a base de cálculo do ICMS.

Por outro lado, o Fisco constatou que, com base nas informações registradas nas Declarações de Importações nºs 12/0241411-9, 12/0924423-5, 12/1604266-9, 13/0171060-3, 13/1362843-5, 13/1895049-1, 14/1093102-3, as citadas despesas foram incluídas nos respectivos valores aduaneiros, compondo a base de cálculo do ICMS.

Assim, conforme planilha constante do Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 29), o Fisco arbitrou os valores de capatazia/TUP/TUIP para as DIs em que não foi possível a obtenção desses dados, utilizando-se do percentual médio dessas despesas verificadas nas DIs em que houve apresentação de tais valores.

Observa-se, pois, que parte das despesas imprescindíveis para a importação foi arbitrada, uma vez que não foram apresentados pela Autuada os documentos e informações atinentes a todas as declarações de importação, ora analisadas, sendo, necessário, portanto, que o Fisco procedesse ao arbitramento das referidas despesas incorridas em tais importações nos termos do art. 51, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c art. 53, inciso I do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

I - o contribuinte não exibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

RICMS/02

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

Já em relação às DIs nºs 11/0337831-9, 11/0395522-7 e 11/0786500-1, o Fisco não efetuou o arbitramento, conforme planilha de fls. 30 (também constante do Anexo 3), pois os valores das referidas despesas foram obtidos dos “Dados Complementares” das DIs (fls. 167, 183/184 e 204) e de comprovantes de despesas anexados aos extratos das DIs (fls. 177, 190), constantes do Anexo 6 do Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que, na apuração das despesas aduaneiras, de acordo com a planilha constante do Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 27), o Fisco subtraiu os valores registrados em “Dados Complementares” das DIs, uma vez que já estavam incluídos no valor CIF da mercadoria.

No tocante à despesa com “demurrage”, o Fisco constatou que os documentos apresentados pela Contribuinte que comprovam o correspondente pagamento para as operações de importação das DIs nº 11/123436-2 e 12/0924423-5 são referentes ao navio, ou seja, o documento de cobrança não foi emitido por destinatário/DI.

Como o navio trouxe coque adquirido por quatro estabelecimentos do grupo Lafarge (Lafarge Brasil S/A de Arcos/MG, Lafarge Brasil S/A de Matozinhos/MG, Ind. e Com. Extração de Areia Khouri de Montes Claros/MG e Lafarge Brasil S/A do estado do Rio de Janeiro), o Fisco efetuou um rateio dessas despesas para as DIs correspondentes, cujas mercadorias foram adquiridas pelos estabelecimentos situados no estado de Minas Gerais.

De acordo com a demonstração constante do Anexo 4 do Auto de Infração (fls. 119/121), os valores de “demurrage” foram apurados proporcionalmente à quantidade de coque adquirida por importador.

Em relação ao Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), instituído pelo Decreto-Lei nº 2.404/87 e disciplinado pela Lei nº 10.983/04, o Fisco relatou que ele incide sobre o frete, que é a remuneração do transporte aquaviário da carga de qualquer natureza, aplicando-se a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) na navegação de longo curso, portanto, compõe a base de cálculo do ICMS.

Como, para a DI nº 10/1672381-6, a Autuada não apresentou comprovante de pagamento do adicional em questão, o Fisco adotou o valor declarado nas “Informações Complementares” da NFe de Entrada de nº 003946 de 28/09/10, anexada ao extrato da DI, constante do Anexo 6 do Auto de Infração (fls. 160).

Já na DI nº 11/03378319, o AFRMM é isento, uma vez que o coque é originário da Venezuela (Mercosul). O Fisco explica que as operações comerciais no Mercosul foram normatizadas pelo Acordo de Complementação nº 18 e que o art. 1º do Décimo Sexto Protocolo Adicional estabelece que a importação dos produtos negociados pela República Federativa do Brasil, incluídos no referido Acordo, não estará sujeita à aplicação do AFRMM.

Em resumo, observa-se que, para cada Declaração de Importação, o Fisco averiguou os valores relativos a capatazia/TUP/TUIP, conforme Anexo 3 (fls. 29/30), os quais foram levados à planilha constante do Anexo 2 (fls. 27), para a determinação das despesas aduaneiras totais, cujos dados alimentaram a planilha constante do Anexo 1 (fls. 25), para o cálculo do ICMS devido (coluna “ICMS Apurado”).

De posse dos valores de ICMS devidos pela Autuada, referentes às operações de importação de mercadorias, o Fisco abateu os valores recolhidos pela Contribuinte para cada Declaração de Importação, apurando a diferença de imposto a recolher.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na mesma planilha (Anexo 1), encontra-se, também, o cálculo da respectiva multa de revalidação.

Cumprе mencionar que, para a apuração do imposto devido, o Fisco, nos termos do art. 47 do RICMS/02, agregou ao “Valor Aduaneiro” as parcelas quitadas a título de Imposto de Importação (II), IPI, PIS, COFINS e as relativas a despesas aduaneiras e AFRMM, informadas pela Autuada ou arbitradas pelo Fisco, para os casos em que não foram apresentados os comprovantes dos valores pagos, bem como incluiu o imposto na própria base de cálculo.

O cálculo da multa isolada está devidamente demonstrado na planilha constante do Anexo 5 (fls. 125), em que se aplicou o percentual de 20% (vinte por cento) na diferença obtida entre a base de cálculo apurada pelo Fisco e a base de cálculo relativa ao recolhimento efetuado pela Contribuinte.

A Defesa alega que o Fisco se equivocou quando realizou um rateio da demurrage paga nas DIs de nºs 11/1235436-2 e 12/0924423-5.

Afirma que *“se a Demurrage foi incluída integralmente em outras DIs, não há que se falar em recolhimento a menor do ICMS. As DIs apontadas referem-se a mercadorias que tiveram o ICMS recolhido para o Estado de Minas Gerais, não ocorrendo qualquer prejuízo no procedimento da Impugnante de, ao invés de realizar o rateio entre todas as DIs referentes àquela embarcação, incluir todo o valor relativo a sobrestada do navio em apenas uma DI.”*

Conclui que o Fisco não poderia exigir imposto que já foi pago pela Impugnante. No máximo, poderia impor uma multa por descumprimento de obrigação acessória.

Entretanto, equivoca-se a Impugnante quando diz que a “demurrage” foi incluída integralmente em outras DIs, portanto todo o imposto já foi recolhido. O fato da Contribuinte ter efetuado o pagamento dessa despesa aos armadores, que constam dos documentos apresentados em cumprimento a intimação, não significa que ela incluiu o referido valor na base de cálculo do ICMS relativo à DI.

Ressalta-se que a própria Impugnante contesta a inclusão da referida rubrica na base de cálculo do ICMS, conforme se verá adiante.

Cumprе trazer os seguintes comentários do Fisco:

Foi necessário ratear o valor cobrado, pois as invoices referentes aos dois navios (fls. 122 e 123) foram emitidas e cobradas tendo como referência a carga total transportada pelos navios. Como exemplo: visualizando a invoice emitida pela NORDEN (fl.122), constatamos que o valor cobrado de US\$ 577.559,03 se refere ao transporte de 38.476,75 T de coque pelo navio Orange Island. A DI 11/1254362 se refere ao desembarço de 10.973,49 t de coque transportada pelo navio Orange Island.

Outras empresas do grupo Lafarge, localizadas em Arcos e Matozinhos, também estavam sendo auditadas

pelo fisco e foram autuadas, motivo pelo qual as planilhas, que demonstram a forma como foi feita o rateio da demurrage, apresentadas no Anexo 4 (fls 119, 120 e 121), mostram que os valores também foram rateados para as unidades de Arcos e Matozinhos em função da quantidade de coque adquirida por cada uma.

Os valores rateados para Arcos entraram na base de cálculo do ICMS importação apurado pelo fisco referente as importações efetivadas pelas DI 11/1235812-0 e DI 12/0925370-6 autuadas no PTA 01.000263314-61 e os valores rateados para a unidade Matozinhos entraram na base de cálculo do ICMS importação apurado pelo fisco referente as importações efetivadas pelas DI 11/12354877 e 12//09250707 autuadas no PTA 01.000263362-50.

A impugnante entende que o fisco quis dizer que “a demurrage foi incluída integralmente em outras DI” e assim sendo, considerando que estas DI desembarçaram coque para Minas Gerais e os impostos foram recolhidos, Minas não estaria em prejuízo.

Pelas explicações acima se houve equívoco, este foi por parte da impugnante, pois os valores cobrados integralmente também foram rateados para as outras operações de importação/DI efetivadas por outras empresas do grupo Lafarge e não foi cobrado integralmente em outras DIs como entendeu a impugnante.

Dessa forma, encontra-se correto o procedimento do Fisco, em efetuar o rateio da despesa a título de “demurrage” nas DIs de nºs 11/1235436-2 e 12/0924423-5.

A Impugnante aduz que, de acordo como o inciso II do art. 155 da Constituição Federal, a hipótese de incidência do ICMS materializa-se com a ocorrência de operação de circulação de mercadoria, entendida como operação mercantil aquela em que ocorra uma transferência de titularidade do bem.

Alega que o conceito de “despesa aduaneira”, que compõe a base de cálculo do ICMS-Importação, prevista na alínea “e” do inciso V do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, não tem a amplitude que deseja o Fisco.

Afirma que o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, portanto somente os custos relativos à operação de compra e venda da mercadoria é que podem servir como base de cálculo para a cobrança do imposto.

Relata, ainda, que “despesas aduaneiras”, para fins de legislação tributária, são aquelas pagas à repartição fazendária e não as despesas pagas a particulares.

Explica que a capatazia é o valor pago a terceiros que prestam o serviço de deslocamento da mercadoria no próprio porto, não havendo, portanto, conexão entre a movimentação interna da mercadoria e a materialidade do ICMS-Importação.

Acrescenta que a demurrage é uma *“indenização ou multa pela sobrestadia devida pelo afretador ao armador ou dono do navio ou do equipamento”*, ou seja, *“é uma despesa extraordinária, de caráter indenizatória paga a um terceiro, não inserindo como contraprestação da mercadoria”*.

Declara que *“a mesma lógica é aplicável à TUP e à TUIP, que são pagamentos pela mera utilização da infraestrutura dos portos”*.

Entende, então, que as citadas despesas não podem compor a base de cálculo do ICMS, uma vez que são pagas a terceiros e não são relativas ao contrato de compra e venda firmado pela empresa com o exterior.

Cita diversas decisões do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, que se apresentam no mesmo sentido.

Em relação ao AFRMM (Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante), a Impugnante esclarece que ele se refere a *“uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre o frete cobrado no transporte marítimo”*.

Alega, pois, que o Fisco interpreta de forma equivocada a expressão constante da alínea “e” do inciso V do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, “quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras”, para exigir a inclusão do AFRMM na base de cálculo do ICMS-Importação.

Explica que o ICMS-Importação tem como hipótese de incidência a operação de circulação de mercadoria, portanto, os valores passíveis de inclusão na base de cálculo do ICMS devem refletir o negócio jurídico de transferência de titularidade da mercadoria.

Assim, argumenta que os tributos eventualmente incidentes sobre o frete, como o AFRMM, não podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS-Importação, uma vez que não guardam correlação direta com a materialidade do imposto.

Entende que *“quando a LC nº 87/96 determina a inclusão de “contribuições” na base de cálculo do imposto, se refere àquelas que incidem sobre a própria mercadoria e não àquelas incidentes sobre os serviços adicionais contratados pelo importador”*.

Todavia, não procedem as alegações apresentadas pela Defesa, uma vez que as despesas que compuseram o cálculo do ICMS-Importação foram consideradas com base nos dispositivos legais atinentes à matéria.

A Constituição Federal/88 estabelece a competência dos estados:

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

### E quanto à base de cálculo:

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;

Dessa forma, a Lei Complementar nº 87/96 dispõe sobre a base de cálculo do ICMS na importação nos seguintes termos:

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; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.02) (grifou-se)

(...)

§ 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;

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

(...)

Art. 14. O preço de importação expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional

pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

Parágrafo único. O valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação, nos termos da lei aplicável, substituirá o preço declarado.

Não obstante, a Lei nº 6.763/75 também descreve os componentes da base de cálculo do ICMS importação:

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;  
(grifou-se)

*in verbis:* O Regulamento do ICMS de 2002, por sua vez, trata da matéria no art. 43,

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;
- e) de quaisquer outros impostos, taxas ou contribuições, tais como:
  - e.1) Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM);
  - e.2) Adicional de Tarifa Portuária (ATP);
  - e.3) Adicional de Tarifa Aeroportuária (ATAERO);(grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E, ainda:

Art. 50 - Integram a base de cálculo do imposto:

I - nas operações:

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

(grifou-se)

Assim, convém destacar que, ainda que conhecidas posteriormente, todas as despesas incorridas até o momento da entrega da mercadoria computam-se no valor da operação.

A Impugnante defende a tese de que devem ser consideradas na base de cálculo do ICMS devido na importação somente aquelas despesas que são pagas para as repartições fazendárias, apresentando decisões judiciais que entende lhe respaldar.

Todavia, a legislação mineira é bem clara no sentido de incluir todas as despesas necessárias à importação, inclusive as que ocorrerem após o desembaraço, conforme o art. 43, inciso I, alínea “d” do RICMS/02, já citado anteriormente.

Dessa forma, não se trata de interpretação ampla pelo Fisco do conceito de despesas aduaneiras, uma vez que a inclusão de gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada tem amparo legal, de acordo com o que já foi explanado.

Vale trazer aqui o seguinte comentário do Fisco em sua manifestação:

A planilha do Anexo 2 “ Planilha de cálculo das despesas aduaneiras” demonstra o comportamento da impugnante com relação à inclusão de despesas de capatazia no valor aduaneiro ao longo dos anos. Nesta planilha os valores pagos referentes aos serviços de capatazia, atracação e utilização de infra estrutura portuária foram incluídas nos itens 1, 2 e 3 com base nos documentos apresentados pela impugnante. Nos casos de importações em que estes valores foram incluídos pelo importador no CIF/valor aduaneiro (item 6), como estabelece a legislação, estes foram excluídos do cálculo das despesas aduaneiras. Observamos que a partir de 2012, com o advento do Siscomex Carga a impugnante passa a incluir os valores de capatazia, TUP e TUIP no valor aduaneiro. Portanto não procedem as alegações da impugnante de que estes valores não compõem a base de cálculo do ICMS-importação uma vez que a impugnante mudou de comportamento e atualmente vem incluindo estas despesas no valor aduaneiro, que por sua vez entram na base de cálculo do ICMS.

Com relação ao AFRMM, sua inclusão na base de cálculo do ICMS-Importação está explícita na sub alínea “e.1” do inciso I do art. 43 do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprir destacar, a título de exemplo, a NF-e de Entrada nº 000011080, de fls. 94, emitida pela Autuada, relativa a uma de suas operações de importação (DI nº 13/1362843-5), em que houve o correto recolhimento do imposto, portanto, não foi objeto de autuação. Observa-se que a própria Impugnante destaca, nas “Informações Complementares”, os valores de capatazia e AFRMM como componentes da base de cálculo do ICMS.

Salienta-se que a Superintendência de Tributação – SUTRI tem se posicionado de igual modo à pretensão do Fisco, como nas Consultas de Contribuinte a seguir destacadas:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 247/10

(...)

Preliminarmente, nos termos do disposto no inciso I do art. 43 do RICMS/02, a base de cálculo do ICMS na entrada de mercadoria ou bem importados do exterior é o valor constante do documento de importação, acrescido dos valores do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, do Imposto sobre Operações de Câmbio 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.

(...)

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 020/2013

ICMS – IMPORTAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – DESPESAS ADUANEIRAS– Na base de cálculo do ICMS devido na importação devem ser incluídas as despesas necessárias para o desembaraço do bem, inclusive as despesas aduaneiras, conforme o disposto na alínea “d”, inciso I, art. 43 do RICMS/2002.

(...)

CONSULTA:

1 – Está correto o entendimento da Consulente de que as despesas a que se referem o art. 43, inciso I, alínea “d” do RICMS/02 e o art. 13 da Lei nº 6.763/75 são aquelas incorridas perante a Aduana em decorrência do controle aduaneiro, até a data da nacionalização do bem?

2 – Está correto o entendimento da Consulente de que devem ser oferecidos à tributação do ICMS, dentre as despesas elencadas em sua exposição, apenas as multas aduaneiras, o AFRM, a Taxa Siscomex e a Taxa de licença de importação – SECEX?

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 – O entendimento da Consulente não está correto.

Preliminarmente, cumpre analisar a matéria relativa à base de cálculo do ICMS devido na importação de mercadoria ou bem do exterior sob o foco do inciso I do art. 43 do RICMS/02:

(...)

Conforme se infere do dispositivo acima transcrito, a base de cálculo do imposto é o valor constante do documento de importação, acrescido das parcelas descritas nas alíneas “a” a “e”.

Ressalte-se que a alínea “d” do inciso I do referido art. 43 determina que seja incluída na base de cálculo do ICMS devido na importação 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. Dessa forma, resta claro que o dispositivo não se refere somente às despesas aduaneiras (pagas perante a Aduana), mas sim a quaisquer despesas incorridas no controle e desembaraço da mercadoria, ainda que pagas a pessoas jurídicas de direito privado.

Vale dizer, na base de cálculo do ICMS relativo à importação devem ser também incluídas as despesas necessárias para a importação até o desembaraço do bem importado, inclusive as despesas aduaneiras. Como necessárias, devem ser entendidas as despesas imprescindíveis.

Em relação à alínea “e” do inciso I do art. 43 retrocitado, cumpre assinalar que a nova redação dada pelo Decreto nº 44.132/05 buscou aperfeiçoar o dispositivo relativo à base de cálculo do ICMS devido na importação, estabelecendo que os adicionais de frete para renovação da marinha mercante, de tarifa portuária e de tarifa aeroportuária são contribuições e não simples despesas pagas pelo importador.

Com efeito, a base de cálculo do ICMS devido na importação reflete o fato material da importação do exterior, ou seja, é o custo da importação, sendo que neste estão inseridos todos os serviços profissionais imprescindíveis para o desembaraço aduaneiro da mercadoria, considerados como despesas para efeito de determinação do montante tributável pelo imposto de competência estadual.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto acima, evidencia-se que, dentre as despesas e contribuições elencadas pela Consulente, integram a base de cálculo do ICMS devido na importação: (1) honorários Agente de Carga; (2) armazenagem Porto Seco – EADI; (3) armazenagem Infraero; (4) carga DTA Pátio – armazenagem; (6) capatazia; (7) multas aduaneiras; (8) AFRM; (9) Taxa Siscomex; (10) Taxa de Licença de Importação - SECEX; (14) Taxa de desconsolidação; (15) Demurrage; (16) Liberação do BL.

(...)

(grifou-se).

Dessa forma, despesas como de armazenagem, desestiva, taxa Siscomex, capatazia, TUP, TUIP, “demurrage”, Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM, dentre outras, devem compor a base de cálculo do ICMS.

Portanto, a legislação abrange a inclusão na base de cálculo de todas as despesas necessárias à efetivação da importação.

Assim, não importa quem recebeu a despesa (público ou privado), mas se ela é ou não necessária ao processo de importação.

Ressalta-se que, a inclusão das despesas de importação, assim consideradas aquelas necessárias e compulsórias no controle e desembaraço aduaneiro, na base de cálculo do ICMS em análise, encontra-se sedimentada no âmbito do contencioso administrativo, conforme julgados deste Conselho de nºs 18.095/08/2ª, 20.853/13/3ª e 20.148/13/2ª, ementados da seguinte forma:

ACÓRDÃO: 18.095/08/2ª

IMPORTAÇÃO – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS - BASE DE CÁLCULO – DESPESA ADUANEIRA. CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO, QUE A IMPUGNANTE RECOLHEU ICMS A MENOR FACE À NÃO INCLUSÃO DAS DESPESAS ADUANEIRAS NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ARTIGO 43, INCISO I, ALÍNEA “D” DO RICMS/02, LEGITIMANDO-SE AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ARTIGO 56, INCISO II DA LEI 6763/75.

(...)

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

ACÓRDÃO: 20.853/13/3ª

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - NÃO INCLUSÃO DE DESPESAS ADUANEIRAS NA BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS INCIDENTE SOBRE IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS DO EXTERIOR, EM FACE DA NÃO

INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE VALORES CORRESPONDENTES A TAXAS E DESPESAS, INCLUSIVE ADUANEIRAS, DEBITADAS À AUTUADA NO CONTROLE E DESEMBARAÇO ADUANEIRO DAS MERCADORIAS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 13, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 43, INCISO I DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

ACÓRDÃO: 20.148/13/2ª

EMENTA

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS - BASE DE CÁLCULO. ACUSAÇÃO FISCAL DE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, EM OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS, TENDO EM VISTA A APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, EM RAZÃO DA NÃO INCLUSÃO DE DESPESAS NECESSÁRIAS PARA A IMPORTAÇÃO, INCLUSIVE AS ADUANEIRAS. ARBITRAMENTO DAS DESPESAS NECESSÁRIAS PARA A IMPORTAÇÃO RELACIONADAS AO TRANSPORTE MARÍTIMO, NOS TERMOS DO ART. 53, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 54, INCISO IX DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

Assim, em decorrência da diferença apurada, corretamente exigiu o Fisco o ICMS devido, a respectiva multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

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;

Apesar de ter entrado em vigor somente em 1º/01/12, em virtude da alteração da Lei nº 6.763/75 pela Lei nº 19.978/11, a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” foi aplicada a todo o período autuado em razão de ser mais benéfica à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contribuinte do que a penalidade existente anteriormente (art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75), conforme determinação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

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 da sua prática.

Quanto às assertivas relativas ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que o trabalho fiscal se encontra nos termos da legislação vigente e que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como 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 INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EX<sup>ma</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, por consignar valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, ocorre o inadimplemento pela Autuada de obrigação tributária acessória, sujeitando-se à penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 409/412 e 673, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva e Maria Gabriela Tomich Barbosa.

**Sala das Sessões, 12 de maio de 2016.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente / Revisora**

**Vander Francisco Costa**  
**Relator**

IS/CI

22.140/16/1ª