

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.509/10/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000162906-13  
Impugnação: 40.010126312-99  
Impugnante: Consórcio Horizonte ASJA  
CNPJ: 10.169212/0001-50  
Proc. S. Passivo: Claudenei Leão Ovalle  
Origem: Posto Fiscal Extrema - Pouso Alegre

### **EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO INDIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Constatado a falta de recolhimento do ICMS devido a Minas Gerais na importação de mercadoria, realizada por contribuinte localizado em outra Unidade de Federação, com destinação prévia ao estabelecimento da Autuada. Descumprimento do disposto no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “a” da Constituição Federal, no art. 11, inciso I, alínea “d” da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 33, § 1º, item 1, alínea “i”, subalínea “i.1.3” da Lei nº 6763/75. Legítimas as exigências de ICMS e das correspondentes Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, II, e 55, XXXIV da Lei nº 6763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Trata-se da constatação de que a Autuada realizou a importação de mercadorias, por intermédio de interposta pessoa estabelecida no Estado de São Paulo, com o objetivo de prévia destinação para Belo Horizonte/MG, porém sem o pagamento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, conforme o disposto no art. 33, § 1º, item 1, subalínea “i.1.3”, da Lei nº 6763/75

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, XXXIV da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 73/81, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 121/124.

### **DECISÃO**

É fato incontroverso que as mercadorias foram importadas com o objetivo prévio de sua destinação ao estabelecimento da Autuada, situado em Belo Horizonte/MG, tal como imputa a Fiscalização no Auto de Infração sob exame, fato

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

este corroborado pela declaração de fls. 13, firmada pelo condutor do veículo que transportava a carga.

A controvérsia, então, circunscreve-se à questão de se saber de quem é a competência para a exigência do ICMS incidente sobre a importação das mercadorias; se o Estado de Minas Gerais, onde se situa o estabelecimento real destinatário das mesmas, ou o de São Paulo, em cujo território se processou o despacho aduaneiro.

De um lado, pois, a Fiscalização, defendendo a primeira posição, e do outro a Impugnante, para quem o sujeito ativo da obrigação, em casos que tais, é sempre o Estado de localização do destinatário jurídico da mercadoria, isto é, aquele que figura como importador nos documentos aduaneiros, pouco importando o seu destino final.

Posta assim a questão, cabe primeiro uma análise da legislação pertinente, a começar da Constituição Federal, que estabelece na parte final da alínea “a” do inciso IX do § 2º de seu art. 155 que, na importação de bem ou mercadoria, o ICMS cabe ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário dos mesmos, lembrando ainda que, nos termos de seu art. 146, compete à lei complementar, dentre outras matérias, dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes, bem como definir o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte dos impostos nela discriminados. Confira-se:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

(...)

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.

Tem-se, assim, que a definição de contribuintes dos impostos é matéria sob reserva de lei complementar, regra geral esta confirmada e reforçada pela própria Constituição Federal, ao dispor especificamente sobre o ICMS, em seu art. 155, § 2º, XII, “a”, com a seguinte redação:

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

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes.

Ao tratar da matéria, a Lei Complementar 87/96 (*no que foi seguida pela legislação mineira citada no Auto de Infração*) definiu como contribuinte do imposto o estabelecimento ao qual se destinar fisicamente a mercadoria importada, e não necessariamente aquele que efetuar, juridicamente, a importação. É o que se depreende, cristalinamente, da análise de seu art. 4º c/c o art. 11, *verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 4º. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize (...) operações de circulação de mercadoria ou prestações (...), ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

d) importados do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física.

Pois bem. Da análise dos supracitados dispositivos, depreende-se, com a devida licença daqueles que entendem em contrário, que tanto a Constituição quanto a Lei Complementar definem como destinatário da mercadoria, para o fim de determinação da sujeição ativa da obrigação relativa ao ICMS incidente na importação, o seu real importador, isto é, aquele estabelecimento a quem a mercadoria realmente se destinar, pouco importando o Estado em que realizado o desembaraço aduaneiro.

Ou seja, o critério da destinação física não diz respeito ao local onde se dá a nacionalização da mercadoria, assim entendido aquele onde deva entrar fisicamente no país para o fim de processamento do seu regular desembaraço aduaneiro, mas àquele em que situado o domicílio ou o estabelecimento de quem efetivamente promova a sua integração ao ciclo econômico nacional, isto é, quem promover, direta ou indiretamente, a importação do bem ou mercadoria, com o fim de consumo, imobilização, comercialização ou industrialização, sendo certo que o desembaraço aduaneiro, relativamente ao ICMS, apenas marca o momento (e o local) da ocorrência do fato gerador, mas não a sujeição ativa da obrigação decorrente da operação de importação.

Esta, salvo melhor juízo, a verdadeira posição do eminente professor Roque Carraza, citado inclusive pelas Impugnantes e em decisões do STF, também trazidas à colação pelas mesmas, mas que, lamentavelmente, parece estar sendo mal compreendida (no sentido de que o sujeito ativo seria sempre o Estado em cujo território se situar aquele que figurar como importador na documentação aduaneira, o chamado “importador jurídico”). Confira-se em *ICMS, 9ª ed., 2003, Malheiros, p. 60/61*:

Voltemos, porém, à idéia central, para que ela não se perca: cabe ICMS nas importações de bens, para que sejam integrados no ciclo econômico.

Já vimos que o tributo é devido, nestes casos, à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o destinatário do bem.

Nenhuma entredúvida pode surgir quando o destinatário do bem está localizado no próprio Estado onde se deu o desembaraço aduaneiro.

Dúvidas, porém, emergem quando o importador encontra-se estabelecido em Estado diverso daquele onde se deu o desembaraço aduaneiro.

(...)

A qual dos Estados é devido o ICMS? Àquele onde se deu o desembaraço aduaneiro? Àquele onde está situado o estabelecimento do importador? Ou àquele onde os bens importados afinal chegam?

Creemos que o ICMS é devido à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o estabelecimento do importador.

**Pouco importa se o desembaraço aduaneiro deu-se noutra Estado. O desembaraço aduaneiro, no caso, é apenas o meio através do qual a importação se deu. O que a Constituição manda considerar para fins de tributação por via de ICMS é a localização do estabelecimento que promoveu a importação do bem. (g.n.)**

Ora, mesmo na hipótese de se admitir que o sujeito ativo seria sempre o Estado em que situado o “importador jurídico”, ainda assim é de suma importância ressaltar que a decisão do STF citada como precedente (RE nº. 299.079/RJ, Rel. Min. Carlos Britto, DJ de 16/06/2006) em todas as demais que adotaram tal entendimento não deixa nenhuma dúvida de que o local do desembaraço é totalmente irrelevante para a definição da sujeição ativa. Eis a ementa da referida decisão, prolatada nos seguintes termos:

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA “A” DO INCISO IX DO § 2º DO ART. 155 DA MAGNA CARTA. ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR.**

**O SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DO ICMS É O ESTADO ONDE ESTIVER SITUADO O DOMICÍLIO OU O ESTABELECIMENTO DO DESTINATÁRIO JURÍDICO DA MERCADORIA (ALÍNEA “A” DO INCISO IX DO § 2º DO ART. 155 DA CARTA DE OUTUBRO), POUCO IMPORTANDO SE O DESEMBARAÇO ADUANEIRO OCORREU POR MEIO DE ENTE FEDERATIVO DIVERSO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. (G.N.)**

Verifica-se, portanto, que o fator determinante do entendimento nada tem a ver com o local de desembaraço, mas com a condição de que se reveste o destinatário jurídico do bem ou mercadoria, ou seja, aquele que tenha efetivamente praticado o negócio mercantil com o fornecedor estrangeiro, contraindo todos os direitos e obrigações decorrentes da compra e venda internacional, tais como a avença (e o pagamento) do preço e demais condições do negócio e entrega do bem ou mercadoria.

Assim, para caracterizar-se como destinatário jurídico do bem ou mercadoria objeto da importação não basta meramente figurar como importador nos documentos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aduaneiros relativos à operação, é preciso satisfazer efetivamente tais condições ou requisitos.

Daí se notar que aquela Corte Constitucional, ainda que rigorosamente não lhe seja próprio apreciar as circunstâncias fáticas relativas às controvérsias a ela submetidas, ao firmar e adotar tal entendimento como precedente, evidentemente que não o fez (e nem o faz) de forma desarrazoada ou linear e generalizada. Pelo contrário, analisa cada caso concreto, sobretudo sob a perspectiva da regularidade da importação e bem assim da subseqüente revenda da mercadoria importada no mercado interno, rechaçando veementemente as hipóteses de simulação do real destinatário da mesma.

Neste sentido, cita-se, exemplificativamente, a decisão do próprio STF proferida no RE nº 268586-1/SP (DJ de 18/1/05), em que, apreciando caso similar ao dos presentes autos, considerou sujeito ativo da obrigação o Estado de São Paulo, em cujo território se situava o estabelecimento real destinatário das mercadorias importadas, não obstante figurasse como “importador”, na documentação aduaneira, outro estabelecimento seu, situado no Estado do Espírito Santo, onde desfrutava de vantagens fiscais que não tinha em São Paulo.

Registre-se, a propósito, que não se trata de decisão isolada aquela do RE nº 268586-1/SP, fato este corroborado pelo recente despacho que negou seguimento ao RE 447930/MG (julgamento em 16/10/08 e publicação em 05/11/08), cuja transcrição se faz a seguir:

DECISÃO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – IMPORTAÇÃO DE BENS – TITULARIDADE DO TRIBUTO – ALÍNEA “A” DO INCISO IX DO § 2º DO ARTIGO 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR – PRECEDENTE DA TURMA – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – NEGATIVA DE SEGUIMENTO. 1. AFASTO O SOBRESTAMENTO ANTERIORMENTE DETERMINADO. 2. DISCUTE-SE, NA ESPÉCIE, QUEM É O SUJEITO ATIVO NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS, QUANDO DA IMPORTAÇÃO DE BEM. 3. POR MEIO DO ACÓRDÃO DE FOLHA 249 A 255, QUE IMPLICOU O NÃO-ACOLHIMENTO DO APELO, O TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS SOBERANAMENTE FIXOU OS PARÂMETROS OBJETIVOS, INCONTROVERSOS A ESSA ALTURA, SOBRE A OPERAÇÃO EM ANÁLISE. A CORTE ASSEVEROU QUE FOI A RECORRENTE, DESTINATÁRIA DO BEM, E NÃO A SOCIEDADE IMPORTADORA, QUEM ARCOU COM TODOS OS CUSTOS DA IMPORTAÇÃO, TENDO EFETIVAMENTE RECEBIDO A MERCADORIA (FOLHA 251). EM SESSÃO REALIZADA EM 24 DE MAIO DE 2005, A PRIMEIRA TURMA, À UNANIMIDADE DE VOTOS, CONCLUIU O JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 268.586-1/SP, DA MINHA RELATORIA. EIS O TEOR DA EMENTA DO ACÓRDÃO, PUBLICADO NO DIÁRIO DA JUSTIÇA DA UNIÃO EM 18 DE NOVEMBRO DE 2005: ICMS – MERCADORIA IMPORTADA – INTERMEDIÇÃO – TITULARIDADE DO TRIBUTO. O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS CABE AO ESTADO EM QUE LOCALIZADO O PORTO DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESEMBARQUE E O DESTINATÁRIO DA MERCADORIA, NÃO PREVALECENDO A FORMA SOBRE O CONTEÚDO, NO QUE PROCEDIDA A IMPORTAÇÃO POR TERCEIRO CONSIGNATÁRIO SITUADO EM OUTRO ESTADO E BENEFICIÁRIO DE SISTEMA TRIBUTÁRIO MAIS FAVORÁVEL. O QUE DECIDIDO PELA CORTE DE ORIGEM SE ENCONTRA EM HARMONIA COM A INTERPRETAÇÃO DO SUPREMO. 4. ANTE O QUADRO, NEGÓCIO SEGUIMENTO AO EXTRAORDINÁRIO. 5. PUBLIQUEM. BRASÍLIA, 16 DE OUTUBRO DE 2008. MINISTRO MARCO AURÉLIO, RELATOR. (G.N.)

Frise-se que, quando do julgamento do citado RE 268586-1/SP, considerou-se que o negócio jurídico da importação foi efetivamente praticado pelo estabelecimento paulista, tendo o pretense “importador jurídico” atuado como mero intermediário, com o fim específico de auferir vantagens fiscais, restando assim caracterizada a simulação da suposta operação interestadual subsequente à importação, pelo que o eminente Min. Marco Aurélio, relator, deixou expressamente consignado em seu voto-condutor a célebre desaprovação à evasão fiscal, nos seguintes termos:

POUCAS VEZES DEFROTEI-ME COM PROCESSO A REVELAR DRIBLÉ MAIOR AO FISCO. O ACORDO COMERCIAL FUNDAP, FORMALIZADO ENTRE A IMPORTADORA E A ORA RECORRENTE, É PRÓDIGO NA CONSTRUÇÃO DE FICÇÕES JURÍDICAS PARA CHEGAR-SE À MITIGAÇÃO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO, ISSO EM VISTA DO FATO DE A IMPORTADORA ENCONTRAR-SE CADASTRADA NO SISTEMA FUNDAP, TENDO JUS, POR ISSO, A VANTAGENS FISCAIS. NO ACORDO, PREVIU-SE QUE A IMPORTADORA FIGURARIA NAS IMPORTAÇÕES DELE OBJETO COMO CONSIGNATÁRIA, O QUE IMPLICA DIZER QUE NÃO ATUARIA COMO SENHORA, EM SI, DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS PARA POSTERIOR VENDA, MAS COMO INTERMEDIÁRIA, VINDO A SER REEMBOLSADA DE TUDO O QUE DESPENDESSE, INCLUSIVE TRIBUTOS, FRETES, ARMAZENAGEM, DESEMBARÇO ADUANEIRO E DEMAIS DESPESAS PERTINENTES À IMPORTAÇÃO, FICANDO A CARGO DA ORA RECORRENTE A DEFINIÇÃO DAS MERCADORIAS, ALFIM, TABULAR O NEGÓCIO JURÍDICO NO EXTERIOR, COM FIXAÇÃO DE PREÇO. (...) A TODA EVIDÊNCIA, TEM-SE QUADRO ESCANCARADO DE SIMULAÇÃO.

Vale dizer, nesta linha de entendimento, independentemente de figurar formalmente na documentação aduaneira correspondente, destinatário jurídico é aquele que tenha regular e efetivamente praticado o negócio mercantil internacional, arcando, em seu próprio nome, com todos os encargos financeiros e comerciais pertinentes, tornando-se, em decorrência, o legítimo e real proprietário do bem ou mercadoria adquiridos no exterior, ainda que a importação esteja vinculada, por força de contrato previamente celebrado, à posterior alienação dos mesmos a pessoa certa e determinada.

Ora, no caso sob exame, e sem embargo das bem articuladas argumentações da defesa, assiste razão ao Fisco. Não que a prévia destinação seja bastante em si para determinar a sujeição ativa, máxime quando se pretende comprová-la tão só com a simples declaração do condutor do veículo, dando conta de que a mercadoria saiu diretamente do local de desembarço com destino ao estabelecimento da Autuada.

A fragilidade de tal meio de prova empregado é flagrante, no entanto, somada aos demais elementos e circunstâncias dos autos, (caracterização de importação indireta de fls. 70/71) e considerados estes em seu conjunto, tal declaração certamente milita em favor da Fiscalização, uma vez que no caso concreto a sujeição ativa é mesmo do Estado de Minas Gerais, cabendo a este o imposto incidente na importação.

Ressalte-se que dentre a documentação comprobatória do ilícito fiscal destaque as fotografias do interior do veículo transportador, que exibem etiquetas originais coladas nos equipamentos transportados com o endereço do destinatário em Belo Horizonte.

A argumentação de que as etiquetas de destinação foram afixadas nos equipamentos após o desembarque é imprecisa, e não constitui prova da não realização de importação indireta.

A destinação prévia está comprovada, como acima mencionado, nos vários argumentos apontados na página 71, retirados da documentação de importação.

As argumentações da Impugnante de que a empresa não possui personalidade jurídica e que não pode efetuar importação, soam confusas uma vez que restou comprovado nos autos que tanto o estabelecimento importador como o estabelecimento destinatário possuem CNPJ.

A alegação de que a operação de transporte da mercadoria se deu sob Contrato de Comodato e, portanto isenta de tributação, não tem sustentação nos fatos, nem pode ser alegada para esta situação. Se a mercadoria estava transitando de sua origem (exterior) para Belo Horizonte, não pode um contrato efetuado no itinerário, alterar a realidade física e tributária, de uma operação já desencadeada.

Restando assim comprovado que o estabelecimento paulista figurou como importador apenas formalmente, sendo a Autuada a “legítima proprietária” e quem verdadeiramente promoveu a importação das mercadorias, não há como prosperar a argumentação da Impugnante no sentido de que a operação teria ocorrido sob a modalidade de empréstimo em comodato, pelo que fica também plenamente caracterizada a conduta ilícita apenada pela multa isolada descrita no art. 55, XXXIV, da Lei nº 6763/75, *verbis*:

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:

XXXIV - por promover importação de mercadoria do exterior mediante simulação de operação interestadual promovida por interposta empresa localizada em outro Estado - 40% (quarenta por cento) do valor da operação.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Danilo Vilela Prado (Revisor) e Luiz Fernando Castro

Trópia.

**Sala das Sessões, 23 de abril de 2010.**

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

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Relator**

*Sha/ml*

CC/MG