

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.520/11/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000169588-01
Impugnação: 40.010129660-88
Impugnante: OCV – Comércio de Metais e Serviços Ltda
IE: 479999980.00-80
Coobrigada: Repretec Trading Ltda
Proc. S. Passivo: Alexandre Antônio Nascentes Coelho/Outro(s)
Origem: DF/Passos

EMENTA

IMPORTAÇÃO – IMPORTAÇÃO INDIRETA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Constatou-se importação do exterior de barras de aço, arames e outros fios de ferro, por contribuinte localizado em outra Unidade da Federação, com o objetivo prévio de destiná-la ao estabelecimento da Autuada em Minas Gerais, sem o recolhimento do imposto devido, comprovado por contratos de prestação de serviço, notas fiscais, faturas comerciais, declarações de importação, dentre outros documentos. 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 6.763/75. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXIV da mesma Lei. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se da constatação de que a Autuada realizou a importação de mercadorias por intermédio de interposta pessoa (a Coobrigada), estabelecida no Estado de Santa Catarina, com o objetivo de prévia destinação ao seu estabelecimento, porém sem o pagamento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, conforme o disposto no art. 33, § 1º, item 1, alínea "i", subalínea "i.1.3" da Lei nº 6.763/75 c/c art. 61, inciso I, alínea "d", subalínea "d3" do RICMS/02.

Exige-se ICMS, bem como as Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, II, e 55, XXXIV, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 354/362, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 473/484.

A Assessoria deste Conselho, no Parecer de fls. 487/502, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre falta de recolhimento do ICMS incidente sobre importação indireta de mercadorias do exterior, efetuada por intermédio de empresa sediada no Estado de Santa Catarina (Repretec Trading Ltda), por conta e ordem da Autuada (OCV – Comércio de Metais e Serviços Ltda), a quem as mercadorias estavam previamente destinadas.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos artigos 56, II e 55, XXXIV da Lei nº 6.763/75, respectivamente, conforme demonstrativo acostado à fl. 346.

Inicialmente, cumpre destacar que a inclusão da empresa catarinense como Coobrigada se deu em virtude de ter sido a responsável pelo desembaraço das mercadorias importadas e por efetuar os recolhimentos dos tributos incidentes nas operações.

O art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 prevê a responsabilidade solidária, nos seguintes termos:

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

Dessa forma, conclui-se que a eleição da Coobrigada para o polo passivo mostra-se correta.

Passando-se à análise do mérito propriamente dito, imperioso salientar que a controvérsia circunscreve-se à questão de determinar a quem pertence a competência para a exigência do ICMS incidente sobre a importação das mercadorias: ao Estado de Minas Gerais, onde se situa o real destinatário dos produtos ou a Santa Catarina, onde se processou o despacho aduaneiro e onde se encontra sediada a empresa eleita como Coobrigada, que figurou na documentação como importadora (“destinatária jurídica”).

Posta assim a questão, cabe, inicialmente, 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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*:

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.

Depreende-se, assim, que tanto a Constituição quanto a lei complementar e a legislação mineira 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 é 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Seguindo rigorosamente esta linha, o legislador mineiro, por meio do art. 61 do RICMS/02, definiu o "local da operação", para efeito de pagamento do imposto e definição do estabelecimento responsável, da seguinte forma:

Art. 61 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

[...]

d - importados do exterior:

d.1 - o do estabelecimento que, direta ou indiretamente, promover a importação, desde que com o fim de consumo, imobilização, comercialização ou industrialização pelo próprio estabelecimento;

d.3 - o do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-lo àquele, ressalvada a hipótese prevista na subalínea "d.1". (grifou-se)

Assim, ainda que o "importador jurídico" esteja sediado em outra Unidade da Federação, se a mercadoria importada for destinada a contribuinte mineiro e por este for utilizada para consumo, imobilização, comercialização ou industrialização, será devido a este Estado o imposto relativo à importação.

É exatamente este o caso dos autos, pois a farta documentação acostada ao processo demonstra que a importação realizada enquadra-se no conceito de "Importação Por Conta e Ordem de Terceiros", modalidade em que a "importadora jurídica" nada mais é que uma mera intermediadora da operação, ou seja, o contribuinte mineiro é o real importador das mercadorias.

Por oportuno, segue transcrição da Decisão Normativa CAT-3, da Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo (SEF/SP), que aborda com muita propriedade a matéria e traz esclarecimentos específicos sobre o assunto em questão (*Importação por Conta e Ordem de Terceiros*):

DECISÃO NORMATIVA CAT-3, DE 20-3-2009

(DOE 21-03-2009)

(...)

5. NO CASO DA CHAMADA "IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS", O ASSUNTO FOI NORMATIZADO PELA RECEITA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FEDERAL POR MEIO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SRF 247/04 E SUAS ALTERAÇÕES, BEM COMO POR ATOS HIERARQUICAMENTE INFERIORES, NORMAS ESSAS QUE NÃO OBRIGAM A FAZENDA DO ESTADO.

6. SEGUNDO OS INCISOS I E II DO § 1º DO MENCIONADO ARTIGO 12 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº. 247/2002:

“I - ENTENDE-SE POR IMPORTADOR POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS A PESSOA JURÍDICA QUE PROMOVER, EM SEU NOME, O DESPACHO ADUANEIRO DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA ADQUIRIDA POR OUTRA, EM RAZÃO DE CONTRATO PREVIAMENTE FIRMADO, QUE PODERÁ COMPREENDER, AINDA, A PRESTAÇÃO DE OUTROS SERVIÇOS RELACIONADOS COM A TRANSAÇÃO COMERCIAL, COMO A REALIZAÇÃO DE COTAÇÃO DE PREÇOS E A INTERMEDIACÃO COMERCIAL;

II - ENTENDE-SE POR ADQUIRENTE A PESSOA JURÍDICA ENCOMENDANTE DA MERCADORIA IMPORTADA”.

7. POR SUA VEZ, O ARTIGO 86 DO CITADO DIPLOMA LEGAL ESTABELECE QUE:

“ART. 86. O DISPOSTO NO ART. 12 APLICA-SE, EXCLUSIVAMENTE, ÀS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO QUE ATENDAM, CUMULATIVAMENTE, AOS SEGUINTE REQUISITOS:

I - CONTRATO PRÉVIO ENTRE A PESSOA JURÍDICA IMPORTADORA E O ADQUIRENTE POR ENCOMENDA, CARACTERIZANDO A OPERAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS;

II - OS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS DA PESSOA JURÍDICA IMPORTADORA DEVERÃO EVIDENCIAR QUE SE TRATA DE MERCADORIA DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS;
E

III - A NOTA FISCAL DE SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR DEVERÁ SER EMITIDA PELO MESMO VALOR CONSTANTE DA NOTA FISCAL DE ENTRADA, ACRESCIDO DOS TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

§ 1º PARA EFEITO DO DISPOSTO NESTE ARTIGO, O DOCUMENTO REFERIDO NO INCISO III DO CAPUT NÃO CARACTERIZA OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA.

(...)”

8. **NOTE-SE QUE EXISTE UMA SÓ “OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS”, QUE É A DE IMPORTAÇÃO, EMBORA DOIS SEJAM OS SEUS AGENTES: UM, QUE EMPRESTA O SEU NOME AO DESPACHO ADUANEIRO E OUTRO, QUE REALMENTE TEM INTERESSE NO NEGÓCIO JURÍDICO QUE DARÁ ORIGEM À “ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR”, FATO GERADOR DO ICMS. MAIS, ESTE SEGUNDO AGENTE, QUE**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROMOVE A IMPORTAÇÃO POR SUA CONTA E RISCO, É QUEM A LC 87/96, COM FUNDAMENTO NA ALÍNEA “A” DO INCISO III DO ARTIGO 146 DA CF/88, IDENTIFICOU COMO CONTRIBUINTE DO ICMS.

(...)

10. ESSE ENTENDIMENTO FOI CONSAGRADO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 268.586-1, EM PROCESSO ORIGINADO PELA LAVRATURA DE AIIM CONTRA O “ADQUIRENTE”, EM IMPORTAÇÃO REALIZADA POR SUA CONTA E ORDEM, NO QUAL ASSIM SE MANIFESTOU O MINISTRO CEZAR PELUSO:

“4. A QUESTÃO É CONSTITUCIONAL E RADICA-SE NA INTERPRETAÇÃO DA CLÁUSULA FINAL DO ART. 155, § 2º, IX, “A”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, O QUAL ESTATUI:

“...CABENDO O IMPOSTO AO ESTADO ONDE ESTIVER SITUADO O DOMICÍLIO OU O ESTABELECIMENTO DO DESTINATÁRIO DA MERCADORIA, BEM OU SERVIÇO;”

[...]

O TERMO DESTINATÁRIO, CONTIDO NO TRECHO FINAL DO ART.155, § 2º, IX, “A”, DA CONSTITUIÇÃO, DEVE SER LIDO E INTERPRETADO EM CONSONÂNCIA COM O PRECEITO QUE, NESSE MESMO TEXTO, COMBINADO COM O DISPOSTO NO INC. II DO CAPUT DO ART. 155, OUTORGA AO ESTADO COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR ICMS NA IMPORTAÇÃO. OU SEJA, DESTINATÁRIO DA MERCADORIA É QUEM FIGURA COMO CONTRAENTE NO NEGÓCIO JURÍDICO QUE DÁ ORIGEM À OPERAÇÃO MATERIAL DE IMPORTAÇÃO, SEJA ESTA REALIZADA DIRETAMENTE, SEJA POR INTERMÉDIO DE TERCEIRO, COMO, P. EX., DE PRESTADOR DE SERVIÇO, TRADING, ETC.

[...]

O DECISIVO É SABER A QUEM, SEGUNDO O TEOR DO NEGÓCIO JURÍDICO SUBJACENTE AO ATO MATERIAL DA IMPORTAÇÃO, É DESTINADA A MERCADORIA QUE O PRÓPRIO ADQUIRENTE OU, POR ELE, TERCEIRO TRAZ DO EXTERIOR. ISTO É, QUEM ADQUIRE A MERCADORIA À IMPORTAÇÃO.

[...]

O DESTINATÁRIO É, POIS, SEM SOMBRA DE DÚVIDAS, PARA EFEITOS DE INCIDÊNCIA DO ICMS NA IMPORTAÇÃO, A ORA RECORRENTE. **A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA PELA EMPRESA IMPORTADORA,... E O ERRÔNEO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO AO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO NÃO DESNATURAM O NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO ENTRE A RECORRENTE E O EXPORTADOR. A IMPORTADORA FOI SÓ INTERMEDIÁRIA NA AQUISIÇÃO, NÃO DESTINATÁRIA DA MERCADORIA.**

[...]

6. O ESTADO DE SÃO PAULO, ORA RECORRIDO, TEM, PORTANTO, LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL PARA EXIGIR O ICMS INCIDENTE NA IMPORTAÇÃO, RAZÃO POR QUE NEGO PROVIMENTO AO RECURSO.”

11. NA ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS EM ESTABELECIMENTO DE ADQUIRENTE PAULISTA, RESPEITADOS OS ARTIGOS 61 E SEQUINTE DO REGULAMENTO DO ICMS, APROVADO PELO DECRETO 45.490, DE 30 DE NOVEMBRO DE 2000, O ADQUIRENTE PODERÁ CREDITAR-SE DO ICMS PAGO NA IMPORTAÇÃO, DESDE QUE TENHA COMPROVANTE DE QUE O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO FOI FEITO A FAVOR DO ESTADO DE SÃO PAULO.

(...) (GRIFOU-SE)

No caso dos autos, a comprovação de que a importação ocorreu “Por Conta e Ordem” do estabelecimento mineiro autuado (e também a prévia destinação) está baseada nos seguintes documentos:

1. Contrato firmado entre a “Repretec Trading Ltda” e a “OCV – Comércio de Metais e Serviços Ltda” (fls. 12/18):

Da análise do referido contrato, verifica-se que a Coobrigada atuou tão somente como mera intermediária da real importadora (Autuada), prestando-lhe serviços especializados de assessoria na importação e desembaraço das mercadorias.

É o que se conclui das cláusulas do mencionado contrato a seguir reproduzidas, firmado entre a Autuada (Contratante) e a Coobrigada (Contratada):

(...)

Cláusula Segunda – Da **Operação de Importação por Conta e Ordem de Terceiros:**

2.1 – A CONTRATADA importará as mercadorias de acordo com as informações, preços e condições ajustadas entre o exportador e a CONTRATADA, demonstrados em cada Proforma Invoice, procedendo a CONTRATADA da forma regulamentada pela **IN 225/02**.

(...)

2.5 – No momento da chegada da mercadoria importada no porto de destino, **será enviado pelo CONTRATADO ao CONTRATANTE uma solicitação de numerário** contendo basicamente os seguintes itens:

2.5.1 **Impostos Federais** (Imposto de Importação, IPI, PIS, COFINS e AFRMM);

2.5.2 **Impostos Estaduais** (ICMS);

2.5.3 **Despesas operacionais** (todas as despesas geradas pela liberação da mercadoria importada, como, armazenagem, licenças de importação, frete, seguros, comissões, etc.);

2.6 – **Os valores** referentes aos itens 2.5.1, 2.5.2 e 2.5.3 **devem ser depositados em nome da Repretec Trading Ltda., sendo de responsabilidade do**

CONTRATADO o pagamento dos tributos e todas as despesas referente processo de importação;

2.6.1 O CONTRATADO somente dará início ao processo de desembaraço após o recebimento do numerário citado no item 2.5.

2.7 – **Se os valores não forem adiantados** ou ainda se adiantados pelo CONTRATANTE ao CONTRATADO não forem suficientes para cobrir os custos com a nacionalização da mercadoria, **o CONTRATADO se reserva ao direito de não prosseguir com o processo**, até que seja creditada a diferença respectiva, não se responsabilizando por eventuais riscos/danos decorrentes do atraso. **O CONTRATANTE será, ainda, responsável por todos os custos de armazenagem e demais gastos pertinentes, além da obrigação de reembolsar o CONTRATADO por todas as despesas incorridas.**

2.8 – Tendo em vista que nas importações realizadas ao amparo deste instrumento **o CONTRATADO age por conta e ordem do CONTRATANTE, figurando como mera intermediária desta**, comprometendo-se o CONTRATADO a empregar os recursos disponibilizados pela CONTRATANTE, exclusivamente para pagamento de fornecedores e prestadores de serviço envolvidos nas operações ora contratadas.

2.9 – Fica o CONTRATANTE responsável pelo pagamento de todas as despesas geradas pela importação das mercadorias, **uma vez que a CONTRATADA configura apenas como prestadora de serviços de importação por conta e ordem de terceiros**, conforme SRF IN 225/02 e não como adquirente da mercadoria, inclusive no caso de desistência de mercadoria importada por parte do CONTRATANTE.

(...)

Cláusula Terceira – Da Remuneração Ajustada e sua Forma de Pagamento:

3.1 – **A título de Assessora em Comércio Exterior, será emitida Nota Fiscal de Serviços no valor de 5% sobre o valor total da mercadoria mencionada na Invoice**, convertido pela cotação da moeda do dia da solicitação de numerário referido no item 2.5.

(...) (grifou-se)

2. Notas Fiscais emitidas pela “Repretec Trading Ltda” (fls. 21/120):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nas próprias notas fiscais emitidas pela Coobrigada, no momento da remessa da mercadoria importada para a Impugnante, consta, como natureza da operação, “Importação por Conta e Ordem de Terceiros”.

3. Mercadorias – Remessa Direta:

As mercadorias importadas foram desembaraçadas em Santa Catarina, no Porto de Itajaí, e remetidas diretamente para o estabelecimento da Contribuinte mineira, conforme demonstram as Notas Fiscais acostadas às fls. 21/120, emitidas pela “Repretec Trading Ltda.” (transporte efetuado pela própria Contribuinte mineira).

4. Faturas Comerciais – *Commercial Invoice* (fls. 143/152):

Nas Faturas Comerciais acostadas às fls. 143/152, constam as seguintes informações:

- Importador (*Importer/Consignee*): Repretec Trading Import Export;
- Comprador/Notificação (*Buyer/Notify*): OCV Comércio de Metais e Serviços Ltda.

5. Declarações de Importação (fls. 154/188):

Da mesma forma, nas Declarações de Importação acostadas às fls. 154/188, consta como “importador jurídico” a empresa “Repretec Trading Ltda”, ora Coobrigada, e, como adquirente da mercadoria, o estabelecimento mineiro autuado (OCV – Comércio de Metais e Serviços Ltda).

6. Contratos de Financiamento das Importações (fls. 189/309):

Conforme demonstrado pelos documentos acostados às fls. 189/309, os financiamentos para importação eram contratados, junto às respectivas instituições financeiras, diretamente pela empresa mineira autuada.

7. Registros de Importação no SISCOMEX (fls. 313/333):

No Anexo 08, constam consultas ao sistema SISCOMEX ON-LINE, administrado pela Receita Federal do Brasil (RFB), onde também constam informações de que a Contribuinte mineira é a real adquirente das mercadorias importadas.

Podem ser citados, a título de exemplo, os documentos de fls. 314, 316, 318 e 320, dentre outros, nos quais constam as informações de que as operações se referem a “Importação por Conta e Ordem de Terceiros” e que o estabelecimento mineiro autuado é o real adquirente das mercadorias importadas, conforme afirmado anteriormente.

8. Mercadorias Importadas – Objeto Social da Empresa Mineira:

Além dos pontos já destacados, cabe salientar que os produtos importados referem-se a “CA-50 8/10/12 mm - Barras de Aço”, “Arame Farpado”, “Outros Fios de Ferro/Aço Galvanizados”, dentre outros (fl. 311), cuja comercialização, “importação”, exportação, etc, incluem-se no objeto social da empresa mineira (Autuada), conforme informações contidas em seu Contrato Social (fl. 368).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resta comprovado, portanto, que a Coobrigada figurou como importadora apenas formalmente, tendo atuado como mera prestadora de serviço à Autuada, sendo esta a “legítima proprietária” e quem verdadeiramente promoveu a importação das mercadorias com o fim de integrá-las ao ciclo econômico nacional.

Acrescente que o próprio Supremo Tribunal Federal (STF), em decisão proferida no Recurso Especial (RE) nº 268586-1/SP (Diário de Justiça de 18/1/05), ao apreciar 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.

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 DEFRONTEI-ME COM PROCESSO A REVELAR DRIBLE 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, PREVIOU-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, DESEMBARAÇO 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. (...) À 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.

No caso dos autos a “Repretec Trading Ltda” (Coobrigada) atuou tão somente como mera intermediária da real importadora (a Autuada), prestando-lhe serviços especializados de assessoria na importação e desembaraço das mercadorias.

Trata-se de evidente simulação, à semelhança daquela situação submetida ao Supremo Tribunal Federal, no caso, com o fito de driblar o Fisco mineiro.

Assim sendo e diante das provas materiais carreadas aos autos, o feito fiscal afigura-se correto, legitimando as exigências referentes ao ICMS incidente sobre as importações realizadas, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta última prevista no art. 55, XXXIV da 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:

(...)

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.

Passando-se à análise específica dos argumentos expostos pela Impugnante, cumpre salientar que, em termos literais, são os seguintes:

(...)

O próprio exator destaca no AI – Auto de Infração que **‘por conta e ordem do contribuinte mineiro’** que ‘o contrato de prestação de serviços celebrado entre a atuada e a empresa importadora, relativo à **importação por conta e ordem**, encontra-se anexo ao presente AI’ (sem grifos no original). Tal imputação não se sustenta à luz da legislação, jurisprudência e doutrina, como restará demonstrado.

Há duas possíveis modalidades de operações de comércio exterior na importação e uma única incidência tributária em relação ao ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços:

Importação por Conta e Ordem

Própria ou Encomenda.

O instituto da **‘importação por conta e ordem do adquirente’** foi regulamentada pela Receita Federal, por meio da Instrução Normativa – IN 247, de 21 de novembro de 2002:

Art. 12. Na hipótese de **importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros**, a receita bruta para efeito de incidência destas contribuições corresponde ao valor da receita bruta auferida com:

[...]

I – entende-se por importador por conta e ordem de terceiros a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

A expressão ‘do estabelecimento onde ocorrer a entrada física’ de que trata o art. 11, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, combinado com a expressão ‘domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço’ da letra ‘a’, do § 2º do artigo 155 da CF/88 esclarecem que a entrada física é o estabelecimento da trading contratada, nos exatos termos do artigo 12 da Instrução Normativa – IN 247, de 21 de novembro de 2002, sendo que o artigo 86 da mesma IN estabelece as condições:

Art. 86. O disposto no art. 12 aplica-se, exclusivamente, às operações de importação que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I – contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente por encomenda, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiros;

II – os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros; e

III – a nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.

Evidentemente que o ‘acrescido dos tributos incidentes na importação’, de que trata a **IN 247, de 21 de novembro de 2002**, engloba o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e tanto é que os Estados através do **Convênio ICMS nº 135, de 13 de dezembro de 2002** buscou desvirtuar essa verdade:

Nova redação dada a cláusula primeira pelo Conv. ICMS 61/07, efeitos a partir de 12.07.07.

Cláusula primeira - Para efeito de cumprimento das obrigações tributárias relativas ao ICMS, na saída promovida, a

qualquer título, por estabelecimento importador de mercadoria ou bem por ele importado do exterior, ainda que tida como **efetuada por conta e ordem de terceiros, não tem aplicação o disposto nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, nos artigos 12 e 86 a 88**, e SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, e no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7 de 13 de junho de 2002, ou outros instrumentos normativos que venham a substituí-los.

O **CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária** não detém a necessária competência para regular a matéria que, nos termos do art. 146 da Constituição Federal, remete à Lei Complementar, muito menos para determinar a eficácia de instrumento normativo federal. Sua competência nos termos da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975 é relativa a benefícios fiscais.

[...]

Assim, a competência do **CONFAZ**, nos termos da Constituição Federal de 1988 para normas gerais em relação ao ICMS foi de forma transitória, nos termos do **art. 34, § 8º, do ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**, que estabeleceu que, se no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não fosse editada Lei Complementar que disciplinasse o ICMS, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio, fixariam normas para regular provisoriamente a matéria:

[...]

A Medida Provisória - MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 determinou competência da Secretaria da Receita Federal para estabelecer requisitos e condições para que pessoas jurídicas atuem na importação por conta e ordem:

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e

A instrução Normativa - *IN 247, de 21 de novembro de 2002* em seu parágrafo primeiro entende que:

I - entende-se por importador por conta e ordem de terceiros a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá

compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial;

II – entende-se por adquirente a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada;

[...]

Ora, a letra 'b' do inciso IV do artigo 87 da Instrução Normativa 247, de 21 de novembro de 2002 determina o destaque do ICMS na nota fiscal do importador (trading contratada) que, nos termos do art. 88 a 'pessoa jurídica importadora somente poderá emitir nota fiscal de saída das mercadorias tendo como destinatário o adquirente' (contratante). Não obedecidos esses critérios descaracteriza a operação 'por conta e ordem' tornando-a própria:

Art. 87. Em virtude do disposto nos arts. 12 e 86, a pessoa jurídica importadora deverá:

[...]

IV – emitir, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento, nota fiscal de saída tendo por destinatário o adquirente, na qual deverão ser informados:

a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos os valores expressos em reais apurados de conformidade com o disposto na alínea "a" do inciso I, acrescidos do valor dos tributos incidentes na importação;

b) o destaque do valor do ICMS incidente na saída das mercadorias do estabelecimento da pessoa jurídica importadora, calculado de conformidade com a legislação aplicável.

Assim, não pode o Estado de Minas Gerais querer alterar um processo previsto em Lei Federal e, conforme entendimento do Ministro Francisco Resek, com base em legislação 'inventada, mediante convênio, por um colegiado de demissíveis ad nutum', querer entender uma importação por conta e ordem como se importação indireta fosse.

(...) (Grifos Originais)

O que se depreende do texto acima, é que a Impugnante reconhece que as importações objeto da autuação ocorreram por sua "Conta e Ordem", nos termos definidos na Instrução Normativa SRF nº 247/02, embora faça alguns questionamentos que serão analisados em momento oportuno.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a própria Autuada acaba por ratificar o feito fiscal, pois, como já salientado, o que caracteriza o instituto da “Importação por Conta e Ordem de Terceiros” é a existência de uma única operação relativa à circulação de mercadorias, que é a de importação, embora dois sejam os seus agentes: um, que empresta o seu nome ao despacho aduaneiro (Coobrigada - Trading Contratada) e outro, que realmente tem interesse no negócio jurídico que dará origem à “entrada de mercadoria importada do exterior” (Autuada – Adquirente), fato gerador do ICMS.

Esse segundo agente (Autuada – Adquirente), que promove a importação por sua conta e risco, é quem a LC nº. 87/96, com fundamento na alínea “a” do inciso III do art. 146 da CF/88, identificou como contribuinte do ICMS.

Observe-se que o inciso II do art. 86 da IN SRF nº 247/02 deixa claro que o adquirente por encomenda, no caso a Autuada, é a verdadeira proprietária da mercadoria importada, fato ratificado pelo parágrafo primeiro do mesmo dispositivo legal, que estabelece, de forma cristalina, que o documento fiscal emitido pela pessoa jurídica importadora (Coobrigada - Trading Contratada) não caracteriza operação de compra e venda de mercadoria.

Além disso, o contrato firmado entre a Autuada e a Coobrigada, anteriormente transcrito, não deixa qualquer dúvida de que o papel desempenhado por esta última foi de mera intermediação na operação de importação.

O destinatário da mercadoria, a que se refere o texto constitucional, é, pois, sem sombra de dúvidas, para efeitos de incidência do ICMS na importação, a ora Impugnante. A emissão de notas fiscais de saída pela empresa importadora ou o errôneo recolhimento do imposto ao Estado de Santa Catarina não desnaturam o negócio jurídico realizado. A importadora foi só intermediária na aquisição, não destinatária da mercadoria.

Deve ser rechaçado, portanto, o argumento da Impugnante de que o imposto seria devido ao Estado de Santa Catarina, pois ainda que o “importador jurídico” esteja sediado em outra Unidade da Federação, se a mercadoria importada foi a ela destinada, para fins de consumo, imobilização, comercialização ou industrialização, é devido a este Estado o imposto relativo à importação.

O questionamento da Impugnante acerca do Convênio ICMS nº. 135/02, não tem qualquer influência sobre o feito fiscal, pois em nada altera a conclusão sobre a sujeição ativa do ICMS incidente sobre as importações realizadas, ou seja, independentemente do questionamento, o Estado de Minas Gerais é, sem sombra de dúvida, o Sujeito Ativo do ICMS exigido no lançamento em apreço.

De toda forma, deve-se destacar que o referido convênio apenas “*harmoniza entendimento sobre cumprimento de obrigações tributárias na importação de bens ou mercadorias por pessoa jurídica importadora*”, considerando inaplicáveis, nos termos de sua Cláusula Primeira, com a nova redação dada pelo Convênio ICMS nº 61/07, para efeito de cumprimento das obrigações tributárias relativas ao ICMS, as normas contidas nos artigos 12 e 86 a 88, da IN SRF nº 247/02.

Nesse sentido, cabe salientar que a aludida instrução normativa “*Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

direito privado em geral” e, com o objetivo de determinar a incidência dessas contribuições sobre o ICMS incidente na importação de mercadorias, o citado diploma legal disciplinou esta incidência através dos artigos abaixo indicados, em síntese, da seguinte forma:

1. o art. 12 define o que seria a receita bruta para efeito de incidência das contribuições supracitadas;

2. o art. 86 estabelece que a receita bruta definida no art. 12 somente se aplicava a operações de importações que atendessem aos requisitos nele especificados;

3. já o art. 87, em virtude do disposto nos arts. 12 e 86, dispõe, dentre outras normas, que a pessoa jurídica importadora (*in casu* a Coobrigada), deve emitir nota fiscal, no momento da saída da mercadoria, constando como destinatária a empresa adquirente (Autuada), com o destaque do ICMS, de acordo com a legislação aplicável, e a informação do valor do IPI, calculado sobre o valor de saída da mercadoria.

O referido dispositivo determina, ainda, a emissão, na mesma data da “nota fiscal relativa ao ICMS”, de outra nota fiscal, desta vez de serviços, tendo por destinatário o adquirente (Autuada), pelo valor cobrado a título de serviços prestados para a execução da ordem emanada do adquirente (Autuada).

4. O art. 88 determina que, no caso de importações por conta e ordem de terceiros, a pessoa jurídica importadora (Coobrigada) somente poderá emitir nota fiscal de saídas das mercadorias tendo como destinatário o adquirente (Autuada), com as ressalvas contidas nos incisos I e II de seu parágrafo único.

Ora, é evidente que **a Secretaria da Receita Federal não tem competência legal para determinar o destaque do ICMS na nota fiscal citada no art. 87 da Instrução Normativa nº 247/02**, mesmo porque, conforme já salientado anteriormente, este mesmo diploma legal estabelece, no inciso II do art. 86, que o adquirente, no caso a Autuada, é a verdadeira proprietária da mercadoria importada, fato ratificado pelo parágrafo primeiro do mesmo dispositivo legal, que estabelece, de forma cristalina, que o documento fiscal emitido pela pessoa jurídica importadora (Coobrigada - Trading Contratada) não caracteriza operação de compra e venda de mercadoria, referindo-se, em verdade, a um documento fiscal de simples remessa da mercadoria ao seu real proprietário.

Imperioso concluir, portanto, que o Convênio ICMS nº 135/02 apenas buscou rechaçar esta invasão de competência, considerando inaplicáveis, para efeito de cumprimento das obrigações tributárias relativas ao ICMS, as normas contidas nos arts. 12 e 86 a 88, da IN SRF nº 247/02 (artigos correlacionados).

Reitere-se, no entanto, que tal fato não tem qualquer influência sobre o feito fiscal, pois em nada altera a conclusão sobre a sujeição ativa do ICMS incidente sobre as importações realizadas, no presente caso, devido a Minas Gerais, matéria disciplinada pela CF/88, LC nº 87/96 e, no âmbito deste Estado, pela Lei nº 6.763/75 e pelo RICMS/02.

Diante do exposto, **ACORDA** a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento nos termos do parecer da assessoria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rinaldo Maciel de Freitas e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 26 de setembro de 2011.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente / Revisor**

**Sauro Henrique de Almeida
Relator**

SHA/cam

CC/MG