

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.328/13/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000192637-65
Impugnação: 40.010134274-15
Impugnante: ERG Engenharia Ltda
IE: 001219291.00-10
Proc. S. Passivo: Gilmar Geraldo Gonçalves de Oliveira/Outro(s)
Origem: DFT/Comércio Exterior/B.Hte

EMENTA

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO INDIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Constatada a importação do exterior de mercadoria 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. 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 e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. 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 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.

Exigências do ICMS incidente na operação, bem como Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 49/61.

A Fiscalização, em sua Manifestação de fls. 113/123, contesta os argumentos utilizados pela Impugnante, pedindo pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Como se vê do relatório supra, é fato incontroverso que as mercadorias foram importadas com o objetivo prévio de sua destinação ao estabelecimento da Autuada, situado em Minas Gerais, tal como imputa a Fiscalização no Auto de Infração sob exame, diante dos documentos acostados aos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De um lado, a Fiscalização defende a primeira posição, e do outro a Impugnante, para quem o sujeito ativo da obrigação, em casos 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, 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:

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:

Art. 155. (...)

§ 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 nº 87/96 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, *in 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

Seguindo esse entendimento, o legislador mineiro assim definiu na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6763/75

Art. 33 - O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 1º - Considera-se local da operação ou da prestação, para os efeitos de pagamento do imposto:

1) tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

i - importados do exterior:

i.1 - o do estabelecimento:

i.1.1 - que, direta ou indiretamente, promover a importação;

i.1.2 - destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação for promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, de mesma titularidade daquele ou que com ele mantenha relação de interdependência;

i.1.3 - 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;

RICMS/02

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.2) o do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação for promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, de mesma titularidade daquele ou que com ele mantenha relação de interdependência;

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";

Da análise dos supracitados dispositivos, depreende-se 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 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.

Analisando as peças dos autos, tem-se que o contrato de arrendamento mercantil firmado entre a Impugnante e a empresa Banco Itauleasing S.A, por si só caracteriza a mencionada destinação prévia, como se observará a seguir.

O *leasing* financeiro, modalidade de que se trata, consiste no negócio jurídico bilateral pelo qual uma das partes, necessitando utilizar um determinado bem, procura uma instituição financeira para que promova a compra do mesmo para si e, posteriormente, lhe entregue em locação, mediante uma remuneração periódica, em geral, no seu somatório compreende o custo da compra, o custo do financiamento, o lucro do financiador a partir do vencimento da prestação. Ao final do prazo contratual, via de regra, surgem três opções para o arrendatário: a de tornar-se proprietário mediante o pagamento de um preço residual, a de renovar o contrato ou devolver a coisa locada.

Portanto a finalidade básica do *leasing* financeiro é sempre o financiamento de investimentos produtivos.

Nos termos do contrato em questão tem-se que é a Impugnante que especifica o que irá importar e indica o fornecedor, assumindo todos os riscos do negócio, veja-se:

_ itens 2.1 do contrato em questão , "o Arrendador está isento de qualquer responsabilidade ligada a vício e/ou defeito do bem, imputáveis ao Fornecedor" .

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

_ item 8, "Recebimento do bem – o arrendatário recebe, diretamente do fornecedor por ele indicado no subitem 1.12. o bem descrito no item 1.13, adquirido pelo Arrendador, exonerando o arrendador de responsabilidade quanto a erros ou omissões na especificação do bem".

Não bastasse, nos termos do item 15 - Despesas do Arrendatário, é a Impugnante também que se responsabiliza pelo pagamento dos tributos e demais despesas:

– *alínea c*: "pagar todos os tributos, encargos e demais despesas que incidam ou venham a incidir, direta ou indiretamente, sobre o bem e sobre o arrendamento, bem como eventuais acréscimos das alíquotas atualmente vigentes".

_ *alínea f*: "pagar a despesa de acompanhamento do processo de desembaraço aduaneiro, prevista no subitem 1.8.2".

Cabe destacar, que o Conselho Monetário Nacional - CMN, por delegação da Lei nº 6.099/74, ao regulamentar as operações de arrendamento mercantil, por meio da Resolução CMN nº 2309 de 1996, (item IV do art. 6º, regulamento anexo à citada resolução, teve sua nova redação dada pelo art. 1º da Resolução CMN nº 2.465 de 1998), em que foram estabelecidas regras para pagamento do Valor Residual Garantido – VRG, *in verbis*:

Resolução CMN nº 2309 de 28/08/96

Art. 6º Considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que:

I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes a sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% (noventa por cento) do "custo do bem;"

II - o prazo contratual seja inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do prazo de vida útil econômica do bem;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado;

IV - não haja previsão de pagamento de valor residual garantido.(grifou-se)

O Valor Residual Garantido - VRG, que é pago independentemente do valor das prestações mensais e dos juros, constitui-se em uma garantia especialíssima, em favor da empresa arrendadora, para a eventualidade do "arrendatário" não exercer sua opção de compra e, neste caso, o bem seria leiloado para terceiros, vendido pela melhor oferta sem avaliação prévia e sem preço mínimo.

Portanto, o VRG serviria para garantir a lucratividade e para extirpar qualquer possibilidade de risco empresarial no negócio.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda sobre o contrato de arrendamento mercantil em questão tem-se:

O item 1.10 – Pagamentos do Arrendatário do Contrato n.º 4.579.261 estabelece que as contraprestações e o VRG serão pagos conforme valores a seguir indicados (...).

1.10.1 R\$ 0,00 – Prestações à vista do VRG.

1.10.2 R\$ 17.390,00 – Total de Pagamento (TP): (1.10.2.1 + 1.10.2.2) na periodicidade indicada no subitem 1.6 (mensal – 36 parcelas).

1.10.2.1 R\$ 4.338,10 - Contraprestação do arrendamento (CPA), na periodicidade indicada no subitem 1.6 (mensal – 36 parcelas).

1.10.2.2 R\$ 13.051,90 - Prestação do VRG, pago com a Contraprestação, na periodicidade indicada no subitem 1.6 (mensal – 36 parcelas). (Grifou-se)

1.10.3 - R\$ 0,00 - Prestação do VRG a ser paga no vencimento do Contrato.

Pelos termos estipulados no item 1.10 retrotranscritos, conclui-se que o pagamento do VRG não será à vista, também não será no vencimento do contrato. O VRG será efetuado mensalmente junto com as contraprestações. O pagamento antecipado, juntamente com as prestações, do VRG vai de encontro à característica fundamental do *leasing*, qual seja à liberdade de opção e esta em desacordo com a legislação.

Diante das evidências apresentadas entende-se que o real importador é a Impugnante e que o fato gerador ocorreu no momento do desembaraço, tanto assim que o crédito tributário foi apurado pela Fiscalização com base nos documentos de importação apresentados e não no valor do contrato de arrendamento o que poderia sugerir que o fato gerador seria o recebimento pela Impugnante do bem arrendado, como alegou a Autuada.

Irrelevante o apontamento feito pela Impugnante sobre a questão da propriedade da mercadoria, pois a legislação não afasta a tributação levando em conta a propriedade e sim a destinação final do produto que, no caso em tela, inequivocamente é para a Autuada. Assim prevê a legislação, mais precisamente a LC nº 87/96, art. 11, inciso I, alínea “d”, e também na Lei nº 6.763/75 art. 33, § 1º, item 1, alínea I, subalínea I.1.3.

A Impugnante alega que existem: contribuintes habituais, contribuintes não habituais e não contribuintes. Como é não contribuinte não seria o Sujeito Passivo.

Mais uma vez não lhe assiste razão.

De acordo com o art. 14 da Lei nº 6.763/75, contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto. O não contribuinte, quando promove uma operação de importação passa a ser o contribuinte não habitual.

É hipótese de incidência do ICMS o desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem de procedência estrangeira. O sujeito passivo do imposto, nesse caso, é o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

importador, não interessando se pessoa física ou jurídica, nem a finalidade da importação, se para uso particular ou fins comerciais. Isso se demonstra na redação do art. 1º inciso V do RICMS/02.

RICMS/02

Da Incidência

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

V - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, inclusive quando objeto de contrato de arrendamento mercantil - leasing com opção de compra ao arrendatário, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte regular do imposto, qualquer que seja a sua destinação;

Assim, a importação de produto ou bem, ainda que por pessoa física ou jurídica, não contribuinte, e para uso próprio, constitui-se em hipótese de incidência do ICMS, configurando desta maneira fato gerador do imposto.

Por outro lado, mostra-se frágil o argumento de não incidência baseado no princípio da não cumulatividade.

Com efeito, a circunstância de o importador particular não ter a possibilidade de repassar o ônus fiscal na cadeia produtiva não tem o condão de, por si só, dispensá-lo da obrigação tributária, afinal, também na aquisição de produto nacional, o consumidor final acaba onerado com a repercussão do tributo. Ou seja, de uma ou de outra forma, a tributação é suportada invariavelmente pelo destinatário final da mercadoria.

Em verdade, o objetivo do princípio acima é não onerar o destinatário da mercadoria com a incidência “em cascata” do tributo ao final da cadeia produtiva. Não serve, todavia, de refúgio ao importador para o não recolhimento, até mesmo em razão da isonomia com o comprador da mercadoria produzida no país, devendo-se respeitar, para esse efeito, o princípio da igualdade tributária.

Não é demais atentar, também, para a função extrafiscal do tributo, sendo desarrazoado impor a obrigação ao adquirente do produto nacional e não ao importador, desfavorecendo a indústria e o comércio nacionais.

Quanto a alegação de inconstitucionalidade da LC nº 114/02, que alterou a LC nº 87/96, ressalta-se por oportuno, que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força da limitação da competência do órgão julgador administrativo constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos), *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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

feito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 14 de agosto de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente/Revisora**

**Antônio César Ribeiro
Relator**

M/T

CC/MG