

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

Acórdão: 20.998/13/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000188111-81  
Impugnação: 40.010133753-51, 40.010133797-21 (Coob.)  
Impugnante: Seara Alimentos Ltda  
IE: 186005547.05-08  
SBDE - Sociedade Brasileira de Embalagens e Descartáveis Ltda (Coob.)  
CNPJ: 86.445822/0001-00  
Proc. S. Passivo: Reginaldo de Lima Rodrigues Barbosa/Outro(s), Daniele Russi Campos/Outro(s)  
Origem: DF/Passos

***EMENTA***

**IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO INDIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Imputação fiscal de importação do exterior, pela Coobrigada, de equipamento, com o objetivo prévio de destiná-lo a contribuinte mineiro. Entretanto, o equipamento foi enviado ao estabelecimento mineiro a título de comodato e restou comprovado nos autos que a real importadora era a Coobrigada que tem como atividade principal a fabricação de embalagens e, por meio deste comodato, garante a venda de suas embalagens ao contribuinte mineiro. Canceladas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos art. 56, inciso II e 55, inciso XXXIV. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS em decorrência de importação indireta de máquina industrial descrita no DANFE correspondente à Nota Fiscal Eletrônica n.º 028.667, de 09 de dezembro de 2011, emitida pela empresa SBDE Sociedade Brasileira Embalagens e Descartáveis Ltda, correspondente à Declaração de Importação n.º 11/2156339-4.

O Fisco entendeu caracterizada a importação indireta por ter sido promovida com o objetivo prévio de destinar o produto importado ao estabelecimento localizado no Município de Passos/Minas Gerais e pelo fato da máquina industrial, desembarçada no Recinto Aduaneiro Instituto Portuário Fluvial de Uso Privativo Misto - Portonave S/A, de lá saiu com destino à Seara Alimentos Ltda.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, incisos II, e, 55, inciso XXXIV.

**Da Impugnação da Autuada**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 158/183, em síntese, aos seguintes argumentos:

- preliminarmente, sustenta a nulidade da autuação, pois quando a Fiscalização pretender desconsiderar o negócio jurídico entabulado, sob a alegação de que a empresa teria simulado determinada operação com a finalidade de encobrir a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza de elementos constitutivos da obrigação tributária, deve observar o art. 83 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, e, no caso, não o fez;

- a Fiscalização não oportunizou à empresa o contraditório e a ampla defesa, ante a falta de intimação para que pudesse prestar esclarecimentos sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico que entende com indício de dissimulação;

- a inobservância de tais princípios está intimamente ligada ao devido processo legal já que esse se constitui, em resumo, ao acesso à justiça, o contraditório e a plenitude de defesa e, nem se alegue que se trata de mero procedimento fiscal, não devendo ser assegurado ao contribuinte tais princípios, já que sua inobservância, ainda que em sede de procedimentos fiscais, caracterizaria uma enorme injustiça;

- cita o art. 8º do RPTA;

- a defesa somente poderá ser considerada ampla na medida em que o contribuinte possa utilizar todos os meios de prova;

- a relação entre Fisco e contribuinte, portanto, deve se dar em atenção aos princípios consagrados pela ordem constitucional vigente para provocar atos válidos e aptos a provocar consequências no mundo jurídico;

- claro está que faltam requisitos para a validade da presente autuação, requisitos estes que são necessários para o exercício da ampla defesa e do contraditório, restando prejudicado seu direito de defesa, visto a falta de intimação da mesma para prática de ato disposto no art. 83 e seguintes do RPTA;

- em relação ao mérito, caracteriza as modalidades de importação, quais sejam, importação direta, importação por conta e ordem de terceiros e, a importação por encomenda, para concluir que a modalidade de importação ocorrida nesse caso foi a importação por conta e ordem de terceiro;

- importante a análise dos documentos anexos a fim de que seja bem delimitado que a operação de importação dos bens descritos no DANFE n.º 028.667 foi realizada na modalidade importação por conta e ordem de terceiro, bem como não figurou na operação de importação;

- conforme se verifica na Factura Proforma 0020/2011, a comercialização do maquinário descrito no citado DANFE, foi realizada entre a empresa exportadora sediada na Espanha e a SBDE, que é quem figura no Contrato de Câmbio;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na Declaração de Importação e posterior Retificação da Declaração de Importação consta como importador do bem a empresa Stolfi & Pfiffer Comercial Exportadora e Importadora Ltda e como adquirente da mercadoria a empresa SBDE;

- não participou em momento nenhum da importação dos bens objetos do DANFE nº 028.667, portanto, não pode ser compelida ao pagamento do ICMS sob a alegação de que a empresa simulou a operação de importação para que auferisse vantagem com referida operação;

- o pagamento do ICMS incidente na operação de importação já foi realizado pela SBDE, ora Coobrigada, ao Estado de Santa Catarina, onde encontra-se sediada;

- o Contrato de Comodato entabulado com a SBDE, ainda que anterior a importação, não implica dizer que simulou a operação de importação para conseguir vantagem, pois dele não consta que a empresa importaria a máquina;

- não possui meios para verificar se a comodante possui o bem ou não;

- em que pese a alegação da Fiscalização de que emprega um valor a maior quando da aquisição do Filme Poliolefinico, não há no contrato de comodato qualquer cláusula que assim determine;

- a Fiscalização a autuou sob falsa premissa de que houve uma simulação previa à importação dos bens ensejando vantagem para ambas as empresas autuadas, porém em momento nenhum ficou comprovado referida simulação;

- a exigência do imposto não se pode dar somente com base única e exclusivamente no RICMS do Estado de Minas Gerais, tendo em vista que os regramentos a serem aplicados devem estar em consonância com a regra-matriz do imposto prevista no art. 155 da Constituição Federal, bem como com as demais características constitucionais deste imposto;

- não restam dúvidas que o termo "destinatário" expresso no dispositivo constitucional é o jurídico, isto é, o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade do bem, ou seja, o importador adquirente, que neste caso foi a SBDE - Sociedade Brasileira de Embalagens e Descartáveis Ltda.;

- portanto, sendo o adquirente situado no Estado de Santa Catarina, o ICMS é devido para tal Estado;

- diante do fato de que o imposto incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, cabendo ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico, a Lei Complementar n.º 87/96 definiu o local da operação em seu art. 11, inciso I, alínea "d";

- corroborando a tese defendida, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que *"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."* [RE n. 299.079, Relator o Ministro Carlos Britto, DJ de 16.6.06];

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ainda que a mercadoria importada seja remetida pelo importador diretamente da repartição alfandegária para estabelecimento situado em estado diverso do importador adquirente, o ICMS deve ser recolhido para a Unidade da Federação do destinatário jurídico da mercadoria, que no caso em tela é o Estado de Santa Catarina;

- mantendo-se a presente exigência de ICMS ocorrerá a bitributação, pois há dois entes tributantes (Estado de Santa Catarina e de Minas Gerais) exigindo do mesmo sujeito passivo ICMS decorrente do mesmo fato gerador;

- tem como principal atividade a produção, processamento e comercialização, em grande parte para o mercado externo, carnes de aves, suínos e termo-processados *in natura* (carcaças e cortes) e necessita de diversos maquinários para a fabricação de seus produtos;

- por fins comerciais entabula com parceiros contrato de comodato de equipamentos para fornecimento de maquinário necessário para algumas atividades e, nestes casos, não há que se falar em transferência de propriedade;

- no caso, o bem encontra-se nos registros contábeis da SBDE;

- como o ICMS somente incide quando houver a transferência da propriedade, resta clara a impropriedade da autuação, uma vez que nos contratos de comodato não se transfere a propriedade do bem entregue pelo comodante;

- o Colendo Supremo Tribunal Federal, diante de reiterado posicionamento daquela corte neste sentido, editou a Súmula nº 573;

- outro ponto a ser contestado é a alegação da Fiscalização de que, supostamente, acrescerá ao preço normal do filme poliolefínico durante o período quinquenal de vigência do contrato de comodato, de forma a cobrir o custo de aquisição da máquina por parte da SBDE e, que a máquina seria de propriedade da Seara Alimentos após o término deste prazo;

- em nenhum trecho do contrato de comodato pode-se concluir que ocorrerá referido acréscimo ao preço normal dos insumos fornecidos pela SBDE;

- porém, caso se entenda que a operação foi efetuada com fim de que a SBDE importasse bens do exterior com intuito de comercializá-los, a subalínea "d.3" da alínea "d" do inciso I do art. 61 do RICMS ressalva o local da operação para aquela constante na subalínea "d.1" do inciso I do mesmo artigo, ou seja, do estabelecimento que, direta ou indiretamente, promover a importação, desde que com o fim de comercialização, que, no caso, é o Estado de Santa Catarina;

- a matéria ora tratada é recorrente neste Conselho e, já se encontra pacificado o entendimento favorável aos contribuintes.;

- caso não seja reconhecida a preliminar suscitada, tampouco as alegações de mérito, havendo penalidade a ser aplicada, sua conduta seria enquadrada em disposição diversa da apontada no Auto de Infração, pois não ocasionou nenhum tipo de lesão ou prejuízo à Fazenda Estadual, já que não houve prejuízo na falta de arrecadação do ICMS, cabendo a relevação da multa nos termos do art. 213 do RICMS/MG;

- a exigência da multa sem proporcionalidade representa excesso de exação porque pune, exageradamente, o contribuinte que age com evidente boa-fé e a multa em valor tão excessivo diante da conduta praticada encontra obstáculos na Constituição Federal (art. 170, inciso II) e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Ao final, requer preliminarmente, seja decretada a nulidade do Auto de Infração e, caso assim não se entenda, requer seja analisado o mérito para julgar procedente a presente impugnação, a fim de cancelar a exigência do tributo e multa, remetendo-se os autos ao arquivo. Subsidiariamente, requer seja cancelada ou reduzida a multa isolada, nos termos do art. 213 do RICMS/MG.

### **Da Impugnação da Coobrigada**

Inconformada com sua aposição no polo passivo, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 257/275, aos seguintes argumentos resumidamente:

- é estabelecimento industrial que tem por objeto social a fabricação e comercialização de embalagens plásticas flexíveis, de produtos termo formados descartáveis para embalagem e acondicionamento, de uso doméstico e industrial, a base de PS (Poliestileno), EPS (Polietileno expandido) ou de outros polímeros;

- a trading Stolf & Pfiffer Comercial Exportadora e Importadora Ltda importou o equipamento industrial objeto das exigências e seu ingresso ocorreu através do recinto aduaneiro localizado no Estado de Santa Catarina;

- por razões comerciais firmou com a Seara Alimentos contrato de comodato de equipamentos importados;

- em nenhum momento as partes contratantes simularam a operação de importação ou mesmo o contrato de comodato;

- não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS ao Estado de Minas Gerais em suposta decorrência de importação indireta, eis que a importação ocorreu no Estado de Santa Catarina, por conta e ordem da Copobras S/A;

- é totalmente ilegal sua aposição como sujeito passivo, eis que só há que se falar em responsabilidade solidária de qualquer pessoa física ou jurídica quando efetivamente seus atos ou omissões concorrerem para o não recolhimento do ICMS;

- no caso concreto, inexistente falta de recolhimento de ICMS ao Estado de Minas Gerais;

- o contrato de comodato firmado não tem o condão de fazer surgir a relação jurídica tributária com o Estado mineiro, nem mesmo para fins da almejada responsabilidade solidária;

- inexistindo na operação de importação constante do Auto de Infração ora combatido ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, inexistente qualquer responsabilidade tributária que lhe possa ser atribuída, assim, requer sua exclusão do lançamento;

- cita as Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil n.ºs 247/02 e 225/02;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no caso concreto, todos os requisitos e condições necessários a implementação da importação por conta e ordem foram devidamente atendidos, conforme claramente se constata da Declaração de Importação 11/2156339-4, com indicação de a então SBDE, atual Copobras A/S, ser a adquirente da mercadoria, do Contrato de Câmbio fechado entre o Banco Santander, da Fatura Comercial com indicação da adquirente da mercadoria e das notas fiscais emitidas pelo importador Stolfi & Pfiffer Comercial Exportadora e Importadora Ltda, para fins da “Remessa em comodato” e de prestação de serviços relativos à importação;

- cita os arts. 115 da Constituição Federal, 4º e 11 da Lei Complementar n.º 87/96 e 55 e 61 do RICMS/MG, bem como precedentes do Tribunal de Justiça de Minas Gerais sobre a matéria em pauta;

- a existência do contrato de comodato é indubitável, não tendo sido alvo de questionamentos pela Fiscalização que alega ter havido simulação do contrato para obtenção de vantagens tributárias. Mas, essa alegação não se sustenta, eis que o contrato realmente existe, os bens cedidos são de sua propriedade e as partes não ultrapassaram o limite da liberdade fiscal;

- efetivamente importou a máquina envolvente de produtos em bandejas, a registrou em sua contabilidade e a concedeu em comodato à Seara Alimentos S/A, não havendo qualquer irregularidade neste procedimento;

- o fato de dar em comodato equipamento de sua propriedade a terceiros não ultrapassa o limite da liberdade fiscal, eis que não há qualquer ato inválido ou ilícito;

- a multa do art. 55, inciso XXXIV da Lei n.º 6.763/75, não pode ser aplicada ao caso, porque não houve qualquer simulação, conforme já decidiu este Conselho de Contribuintes.

Ao final, requer, em sede de preliminar, o reconhecimento de sua ilegitimidade para figurar no polo passivo da presente exigência fiscal e, acaso afastada a preliminar, requer o julgamento de improcedência do Auto de Infração.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 401/416, contrariamente ao alegado pelas Defendentes, em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- em relação à preliminar de nulidade do Auto de Infração cabe frisar que nem todos os casos envolvendo interpostas pessoas ou operações demandam a desconsideração do ato ou negócio jurídico, especialmente quando a exigência fiscal decorre das chamadas presunções legais, lançadas por normas tributárias ou quando lastreadas em elementos de provas, como o caso em tela que não se trata propriamente de hipótese sujeita a tal procedimento;

- faz uma análise da situação fática real ocorrida e que foi o objeto de averiguações por parte da Fiscalização mineira resultando na emissão do presente Auto de Infração;

- a SBDE não comercializa e não é importadora de máquinas industriais e a operação ora em análise foi uma exceção em suas atividades comerciais, pois sua

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atividade rotineira e majoritária é a comercialização de material plástico, sendo que dentre eles se enquadra o filme poliolefínico utilizado na envelopadora importada;

- a SBDE é fornecedora habitual de material plástico de embalagem para a Autuada;

- o contrato de Comodato entre a SBDE e a Seara Alimentos Ltda antecedeu o processo de importação deflagrado pela Coobrigada sendo que a assinatura do mesmo pelas partes intervenientes retroage a 01 de junho de 2011;

- o contato comercial relativo ao orçamento da envelopadora com a empresa exportadora da Espanha foi realizado pela SBDE no mês imediatamente anterior;

- somente após a assinatura do contrato de comodato, no qual constam diversas cláusulas vinculantes, a máquina foi adquirida;

- o que chama inicialmente a atenção no respectivo contrato é a Cláusula "6" que estipula uma transmissão automática de propriedade do equipamento industrial decorrido o prazo contratual de 05 (cinco) anos sem nenhum ônus financeiro;

- é difícil imaginar, num cenário altamente competitivo que se verifica na economia atualmente, que uma empresa fornecedora de insumo industrial vá adquirir no mercado externo uma máquina de custo elevadíssimo para fornecimento em regime de comodato ao seu cliente comercial e no prazo exíguo de cinco anos transfira a propriedade da referida máquina sem nenhum ônus para o mesmo;

- no contrato de comodato existe uma vinculação de fornecimento de filme poliolefínico para os três equipamentos comodatados distribuídos pelas filiais que, em termos comerciais, seria uma operação inviável considerando-se que nesse mercado a margem de lucro é bastante reduzida, a não ser que esse valor fosse percentualmente embutido no preço final do produto de forma a cobrir a margem de lucro e a aquisição do produto e isso ocorreu durante o ano comercial de 2012 de modo a confirmar a tese de que o referido contrato de comodato foi uma simulação que beneficiou ambas as partes envolvidas;

- analisando a Cláusula 7, percebe-se que existe um valor adicionado ao preço do filme poliolefínico fornecido pela SBDE à Seara Alimentos Ltda, o que confirma a alegação de que o fornecimento do equipamento industrial seria viável economicamente somente a partir deste procedimento dissimulatório;

- para comprovar esse valor a maior adicionado ao preço do filme poliolefínico, o Fisco elaborou planilhas;

- a receita extra advinda do sobrepreço ao filme poliolefínico em relação à comercialização normal do produto no mercado mineiro e acordada com a Autuada é praticamente suficiente para cobrir o custo de importação da máquina;

- o contrato de comodato está descaracterizado, pois, segundo a definição do Código Civil o contrato de comodato é em empréstimo gratuito de bem infungível;

- na realidade houve uma simulação de contrato de comodato pactuada entre a Autuada e a Coobrigada, simulação essa que seria vantajosa para ambas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o sobrepreço observado no filme poliolefnico, seguindo um raciocínio lógico, não apresenta outra razão de ser do que cobrir o custo da importação realizada pela SBDE e, assim, o destinatário real da importação é a Seara Alimentos Ltda e o ICMS da importação devido ao Estado de Minas Gerais;

- cita o art. 155 da Constituição Federal, a Lei Complementar n.º 87/96, a Lei n.º 6.763/75 e o RICMS/02 para concluir que a Seara Alimentos Ltda. é a importadora de fato do equipamento industrial remetido a título de comodato, sendo o estabelecimento SBDE apenas o importador jurídico, assim entendido aquele indicado como importador, a título formal, na Declaração de Importação;

- a inclusão da empresa catarinense como Coobrigada se deu em virtude da mesma ser a importadora a título formal na Declaração de Importação e a responsável pela simulação de operação interestadual de remessa em comodato, nos termos do art. 21, inciso XII da Lei n.º 6.763/75 prevê a responsabilidade solidária;

- os valores do crédito tributário exigidos estão de acordo com os dispositivos legais elencados no Auto de Infração e as penalidades aplicadas são aquelas previstas no inciso XXXIV do art. 55 e inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento que versa acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS em decorrência de importação indireta de máquina industrial descrita na Nota Fiscal Eletrônica n.º 028.667, de 09 de dezembro de 2011, emitida pela empresa SBDE - Sociedade Brasileira Embalagens e Descartáveis Ltda, correspondente à Declaração de Importação n.º 11/2156339-4.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, incisos II, e, 55, inciso XXXIV.

Sustenta o Fisco que a infração estaria caracterizada por ter sido promovida a importação com o objetivo prévio de destinar o produto importado ao estabelecimento autuado no município de Passos/Minas Gerais.

O início do procedimento fiscal retrocede à data de 12 de dezembro de 2011 quando a máquina industrial importada passou por fiscalização de trânsito no Posto Fiscal de Capetinga conforme carimbo eletrônico observado no respectivo documento. No *container*, encontravam-se acondicionadas duas envelopadoras idênticas que seriam direcionadas para a Seara Alimentos Ltda de Passos/MG e para o Frigorífico Mabella Ltda de Amparo/SP (fl. 35). Da análise da documentação solicitada, mais precisamente da DI 11\2156339-4 (fls. 24/29) foi detectada que uma terceira envelopadora idêntica havia sido entregue na Seara Alimentos Ltda de Uberaba (DANFE 28.666 – fl. 34).

A análise da referida operação de importação e remessa interestadual foi repassada para a Delegacia Fiscal de Passos, originando o Auto de Infração ora analisado.

O Fisco observou inicialmente que o equipamento industrial importado e direcionado para Passos (NFe n.º 028.667) fazia parte de uma operação de importação de três máquinas idênticas constantes na Declaração de Importação que foram enviadas globalmente para empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Duas delas foram remetidas para a Seara Alimentos Ltda (unidade Passos e unidade Uberaba) e a terceira para o Frigorífico Mabella Ltda em Amparo São Paulo. O Frigorífico Mabella Ltda. e a Seara Alimentos Ltda possuem sócios em comum conforme documentos de fls. 46/58, integrando um mesmo conglomerado econômico.

A Fiscalização constatou então tratar-se de uma remessa integral de máquinas industriais oriundas da empresa catarinense SBDE constantes de uma mesma Declaração de Importação para empresas do mesmo grupo econômico remetidas diretamente do recinto aduaneiro localizado no município de Itajaí, no Estado de Santa Catarina, no estabelecimento denominado Instituto Portuário Fluvial de Uso Privativo Misto – Portonave S/A, conforme CTRCs de fls. 37/38.

No caso em tela, conforme depreende-se da análise da nota fiscal que acobertava a operação, trata-se de uma operação interestadual de remessa em comodato - CFOP: 6908 de equipamento industrial da SBDE (Coobrigada) para a Seara Alimentos Ltda.

#### **Da Preliminar**

Sustenta, preliminarmente, a Impugnante/Autuada que a Fiscalização alega a realização de operação de importação indireta, uma vez que a mercadoria importada estaria previamente destinada a pessoa diversa daquela que importou, ocorrendo, portanto, em suposta simulação de operação interestadual entre a importadora (ora Coobrigada) e a ora impugnante. Para tanto, acredita a Impugnante/Autuada que deveria ter sido cumprido o procedimento para desconsideração do negócio jurídico disposto no art. 83 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que dispõe:

#### **SUBSEÇÃO III**

##### **Da Desconsideração do Ato ou Negócio Jurídico**

Art. 83. Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico o servidor, após o início da ação fiscal, deverá:

I - intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico com indício de dissimulação;

II - após a análise dos esclarecimentos prestados, caso conclua pela desconsideração, discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; e

IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso anterior, com especificação, por imposto, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.

Art. 84. A desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ensejará o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.

Realmente, nos casos de desconsideração do negócio jurídico, deve ser cumprida a regra disposta nos dispositivos regulamentares acima transcritos, tendo que ser concedido prazo para que o contribuinte possa se manifestar. Contudo, no caso em tela, não houve desconsideração do negócio jurídico.

Na hipótese dos autos, em verdade, não se desprezou o negócio realizado, mas, nos termos da legislação que a Fiscalização entendeu aplicável ao caso, está se exigindo o tributo considerado devido a Minas Gerais.

Conforme verifica-se na cópia do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, de fl. 40, a Fiscalização apenas requisitou documentos concedendo prazo de 72 (setenta e duas) horas para que a empresa fornecesse o livro de Registro de Entradas do ano de 2011.

Neste AIAF fica claro o objeto da verificação feita pelo Fisco, a saber:

Verificação fiscal das operações de importação observando a origem do desembaraço e a ocorrência de triangulação.

Assim, não há de se falar em desconsideração de negócio jurídico, mas sim, de se verificar se são ou não cabíveis os dispositivos legais citados no Auto de Infração e, conseqüentemente, se o lançamento está correto.

Para tanto, a matéria deverá ser analisada por este Conselho a partir das impugnações apresentadas que configuram o pleno atendimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa cuja aplicação a Impugnante requer.

Portanto, não pode ser acolhida a tese da Impugnante/Autuada de falta requisitos para a validade da presente autuação, não tendo restado prejudicado seu direito de defesa.

Frise-se que nem todos os casos envolvendo interpostas pessoas ou operações demandam a desconsideração do ato ou negócio jurídico, especialmente quando a exigência fiscal decorre das chamadas presunções legais, lançadas por normas tributárias ou quando lastreadas em elementos de provas. Os negócios jurídicos contaminados por ilícitos típicos, caracterizadores de evasão fiscal, como a fraude fiscal e a simulação, não precisam ser desconsiderados (negócio aparente), bastando ao Fisco

comprovar a fraude ou simulação e a ocorrência do fato gerador do tributo relativo ao negócio jurídico dissimulado (negócio real).

Pelo exposto, rejeita-se a preliminar de nulidade do Auto de Infração levantada pela Impugnante/Autuada e passa-se à análise do mérito das exigências.

Cumprido destacar que a questão suscitada pela Coobrigada quanto à sua sujeição passiva, é tratada pelo Conselho de Contribuintes como um dos componentes do lançamento e, portanto, verificada no mérito. Contudo, como se verá adiante, dado o entendimento da Câmara quanto a imputação fiscal, esta matéria, no presente caso, perdeu seu sentido.

### **Do Mérito**

Não existe nos autos qualquer fundamento que valide juridicamente a desconsideração da qualidade de importadora da SBDE (Coobrigada) e a existência e eficácia de uma operação interna de compra e venda de mercadorias. A negativa de eficácia de atos jurídicos não pode ser efetuada sem fundamento.

Para efetuar o presente lançamento a autoridade fiscal lança mão da grave acusação da existência de simulação na operação interestadual de remessa dos bens.

Ocorre que todo o contexto fático e jurídico não comprova a existência de simulação nos atos jurídicos efetuados entre as partes.

Para configurar uma simulação há necessidade de demonstração clara e precisa da falsidade e incongruência entre a vontade manifesta e a retratada documentalmente.

Esta demonstração não foi feita nos presentes autos.

A remessa integral e imediata dos bens importados não tem substrato para dar suporte à presunção efetuada.

Veja-se que mesmo na revogada Instrução Normativa Conjunta SLT/SRE/SCT n.º 03/01, que outrora cuidava da matéria no Estado de Minas Gerais, não se encontra subsídio para a presente autuação.

Apesar de revogada em 2010, a referida Instrução Normativa trazia uma indicação de elementos de prova, que era pertinente por limitar a discricionariedade fiscal na interpretação e desconsideração de negócios jurídicos válidos efetuados entre as empresas.

Apenas para ilustrar, mesmo que fossem utilizados os indícios elencados na instrução normativa como elementos de análise do caso concreto, vislumbra-se que nenhum destes estão presentes no presente caso, já que não existe: a) qualquer documento firmado entre o contribuinte mineiro e o fornecedor estrangeiro; b) a indicação de contribuinte mineiro na Fatura Comercial (*Commercial Invoice*), especificamente nos campos do importador ou consignatário; c) a indicação de contribuinte mineiro como importador ou consignatário na Declaração de Importação (DI); d) a indicação do contribuinte mineiro na apólice de seguro internacional como assegurado ou no Contrato de Câmbio ou na Ordem de Pagamento da importação; e) a indicação de cláusulas de garantias ou de estipulação do ônus da importação por conta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do importador indireto em contrato particular firmado entre a Comercial Importadora ou *Trading Company* e o importador indireto; e) relação de interdependência entre o importador e o contribuinte mineiro.

Em razão do Decreto n.º 43.785/04, o qual deu nova redação ao RICMS/MG, a análise relativa ao destino prévio e à remessa da totalidade da mercadoria importada, com saída direta do porto, deixaram de ser elementos que possam comprovar, isoladamente, a importação indireta.

Com efeito, a nova redação assim dispõe:

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".

Evidente, portanto, que a remessa integral da mercadoria saída diretamente do porto, perdeu o status objetivo e único para justificar a infração ora cogitada.

Os documentos fiscais carreados aos autos comprovam que a operação questionada não se caracteriza como importação indireta, mas como operação interestadual, que ocorre em virtude de questões meramente logísticas.

Na hipótese vertente, portanto, inexistem elementos aptos a comprovar com absoluta certeza que o bem, objeto da autuação, foi importado com prévia intenção de remessa direta para a empresa mineira.

A comprovação da inexistência de nenhum dos indícios apontados leva ao reconhecimento de que não se encontram presentes também as hipóteses elencadas no art. 61, inciso I, alínea "d" do RICMS/02, uma vez não há importação indireta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

promovida pela Impugnante/Autuada, tendo sido a importação efetuada por terceira empresa, em cumprimento de contrato de prestação de serviços e sendo a Coobrigada a importadora jurídica do bem cuja propriedade lhe pertence.

Ademais, mediante a verificação da documentação trazida aos autos, mostra-se evidente o propósito negocial da operação, afastando qualquer possibilidade de ocorrência de simulação.

Destaque-se, ainda, que não há a predestinação dos produtos importados.

Também cumpre ressaltar o fato de não haver provas nos autos de que a Coobrigada tenha obtido vantagem fiscal ou mesmo aduaneira por desembaraçar os bens importados em seu estado de origem.

A estruturação da operação dessa forma justifica-se em seu propósito negocial, não estando comprovada a existência de qualquer manobra visando a lograr vantagens fiscais.

Este Conselho de Contribuintes de Minas Gerais já teve oportunidade de cancelar lançamentos que buscavam constituir a competência deste Estado para a exigência de ICMS na importação de mercadorias importadas por empresa localizada em outro Estado da Federação, exclusivamente pelo fato das mercadorias terem sido remetidos diretamente de repartição fiscal para adquirente interno localizado em Minas Gerais.

Nesse sentido, cite-se o Acórdão n.º 20.345/11/1ª, exarado pela 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, que apresenta a seguinte ementa:

IMPORTAÇÃO -IMPORTAÇÃO INDIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. IMPUTAÇÃO FISCAL DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA DO EXTERIOR SEM RECOLHIMENTO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A OPERAÇÃO, DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS. PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO 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, § 1.º, ITEM 1, ALÍNEA "I", SUBALÍNEA "I.1.3" DA LEI Nº 6.763/75.

EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXXIV, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, COMPROVADO NOS AUTOS QUE O IMPORTADOR ADQUIRIU A MERCADORIA COM FINALIDADE DE COMERCIALIZAÇÃO PREVISTA NA SUBALÍNEA "D1" DO ART. 61, PARTE GERAL DO RICMS/02, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM IMPORTAÇÃO INDIRETA, MAS SIM EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL.

EXIGÊNCIAS FISCAIS CANCELADAS. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

O acórdão reconheceu que se tratava de operações interestaduais de revenda e não de importações indiretas. Citem-se trechos de sua fundamentação:

O CERNE DA QUESTÃO, PORTANTO, É VERIFICAR SE NO PRESENTE CASO OCORREU OU NÃO A IMPORTAÇÃO INDIRETA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CASO POSITIVO, O ICMS SERÁ DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS, NOS TERMOS ART. 33, § 1º, ALÍNEA "I", SUBALÍNEA "I.1.1", "I.1.3", "I.1.4" DA LEI Nº 6763/75.

.....  
NESTE CASO, NÃO É SUFICIENTE CERTIFICAR-SE DA DESTINAÇÃO PRÉVIA DA MERCADORIA, MAS DEVE SER AFERIDO SE OCORREU OU NÃO O NEGÓCIO JURÍDICO DE COMPRA E VENDA EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL OU SE O IMPORTADOR DE OUTRO ESTADO ATUOU APENAS COMO INTERMEDIÁRIO NO NEGÓCIO E SE A OPERAÇÃO SUBSEQUENTE TERIA SIDO SIMULADA.

NOUTRO GIRO, A REMESSA INTEGRAL DA MERCADORIA NÃO CONSTA NO DISPOSITIVO MENCIONADO, ESTANDO DERROGADA A INSTRUÇÃO NORMATIVA 03/01, QUE CUIDAVA DA MATÉRIA, DESDE A ALTERAÇÃO NO REGULAMENTO DO ICMS.

REGISTRE-SE, POR OPORTUNO, QUE A MENCIONADA INSTRUÇÃO ENCONTRA-SE EXPRESSAMENTE REVOGADA PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA Nº 01/10, AO ENTENDIMENTO DE QUE A MATÉRIA JÁ SE ENCONTRAVA REGULAMENTADA NO RICMS/02, ASSIM DISPÕE:

.....  
NO PRESENTE CASO, DOS DOCUMENTOS ACOSTADOS AOS AUTOS, DEPREENDE-SE, CLARAMENTE, QUE OS IMPORTADORES SÃO, DE FATO, AS EMPRESAS LOCALIZADAS NOS ESTADOS DO RIO DE JANEIRO E SÃO PAULO, TENDO EM VISTA QUE NENHUM DOS DOCUMENTOS RELATIVOS À IMPORTAÇÃO FAZ QUALQUER MENÇÃO À ORA IMPUGNANTE.

.....  
OS DOCUMENTOS FISCAIS ACOSTADOS AOS AUTOS COMPROVAM QUE A OPERAÇÃO QUESTIONADA SE DEU APÓS A NACIONALIZAÇÃO DA MERCADORIA, CARACTERIZANDO, CONSEQUENTEMENTE, UMA OPERAÇÃO INTERESTADUAL.

ADEMAIS, TEM-SE TAMBÉM QUE NÃO RESTOU DEMONSTRADO QUE A IMPUGNANTE TENHA PAGO QUAISQUER VALORES REFERENTES ÀS DESPESAS ADUANEIRAS, OU QUE TERIA ASSUMIDO QUAISQUER ÔNUS ADVINDOS DA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO, OU MESMO QUE REALIZOU DIRETAMENTE O PEDIDO DE COMPRA PARA O FORNECEDOR ESTRANGEIRO.

DE MODO DIVERSO, OS CONTRATOS ARROLADOS PELO FISCO DEMONSTRAM À EXAUSTÃO QUE, TODOS OS ENCARGOS ADVINDOS DA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS E DOS NEGÓCIOS REALIZADOS ENTRE AS PARTES (EXPORTADOR E IMPORTADOR), CORRERAM POR CONTA DOS SUBCONTRATADOS, INCLUSIVE AS PARCELAS DE FRETE E SEGURO.

.....  
COM EFEITO, AO SE ANALISAR O CUSTO DAS IMPORTAÇÕES, AS DESPESAS DELAS ADVINDOS E OS REPASSES A ORA AUTUADA, NOS TERMOS ESTABELECIDOS EM CONTRATO, RESTA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CRISTALINAMENTE DEMONSTRADO QUE AS IMPORTADORAS/REMETENTES AGIRAM COMO COMERCIANTES DE PRODUTOS IMPORTADOS, PRATICANDO REGULAR (E ATÉ MESMO ALTA) MARGEM DE COMERCIALIZAÇÃO.

.....  
DESTA FORMA, OS DOCUMENTOS FISCAIS ACOSTADOS AOS AUTOS COMPROVAM QUE A OPERAÇÃO QUESTIONADA SE DEU APÓS A NACIONALIZAÇÃO DA MERCADORIA, CARACTERIZANDO, CONSEQUENTEMENTE, UMA OPERAÇÃO INTERESTADUAL.

POR TUDO, COMO NÃO RESTOU COMPROVADA A IRREGULARIDADE APONTADA PELA FISCALIZAÇÃO, DEVEM SER CANCELADAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS CONSUBSTANCIADAS NO AUTO DE INFRAÇÃO EM COMENTO.

Para fechar este raciocínio importante a análise dos documentos juntados aos autos a fim de que seja bem delimitado que a operação de importação dos bens descritos na nota fiscal objeto da autuação foi realizada na modalidade importação por conta e ordem de terceiro, bem como que a Impugnante/Autuada não figurou na operação de importação, seja como importadora, seja como importador adquirente.

Isto porque, conforme se verifica na Fatura Proforma n.º 0020/2011, a comercialização do maquinário descrito na nota fiscal objeto da autuação, foi realizada entre a empresa exportadora sediada na Espanha e a SBDE, ora Coobrigada.

Já, no que se refere ao Contrato de Câmbio, a Coobrigada é quem figura como compradora de moeda estrangeira para pagamento dos bens importados.

Na Declaração de Importação e posterior Retificação da Declaração de Importação consta como importador do bem a empresa Stolfi & Pfiffer Comercial Exportadora e Importadora Ltda e, como adquirente da mercadoria, a Coobrigada.

Em referidos documentos verifica-se que a modalidade da importação foi a “importação por conta e ordem de terceiro”.

Assim, a importação que deu origem a presente autuação foi realizada pela Coobrigada juntamente com a empresa Stolfi & Pfiffer Comercial Exportadora e Importadora Ltda, na modalidade importação por conta e ordem de terceiro, figurando como terceiro a empresa SBDE - Sociedade Brasileira de Embalagens e Descartáveis Ltda – Coobrigada.

A Impugnante/Autuada não participou em momento nenhum da importação dos bens objetos da autuação.

O pagamento do ICMS incidente na operação de importação já foi realizado pela Coobrigada, ao Estado de Santa Catarina, Unidade da Federação onde encontra-se sediada.

O Contrato de Comodato entabulado pela Impugnante/Autuada e pela Coobrigada, ainda que anterior a importação, não configura simulação da operação de importação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Crucial observar que não consta no contrato de comodato que a empresa importaria a máquina objeto do comodato.

A Impugnante/Autuada não possui meios para verificar se a comodante, ora Coobrigada, possui o bem ou não.

Ademais, em que pese a alegação da Fiscalização de que a Impugnante/Autuada emprega um valor a maior quando da aquisição do Filme Poliolfínico, não há no contrato de comodato qualquer cláusula que assim determine.

O contrato de comodato, previsto no âmbito da legislação civil no art. 579 do Código Civil e, na esfera da legislação tributária estadual, art. 5º do RICMS/MG, é usual e comumente utilizado nas relações comerciais.

Por meio do contrato de comodato, ocorre o empréstimo gratuito de coisas infungíveis, sob a obrigação de serem restituídas após o devido uso. Sem requerer maiores formalidades legais, o comodato pode ser escrito ou verbal.

Nas relações comerciais, principalmente em razão do objeto, valor e tempo do empréstimo e, assim, para o devido resguardo de direitos, o contrato é escrito.

A figura jurídica do 'comodato' foi inúmeras vezes analisada pelo Poder Judiciário, principalmente no âmbito do ICMS, relativamente ao crédito/estorno do imposto.

A Coobrigada e a empresa Seara Alimentos Ltda firmaram contrato de comodato de bens infungíveis, de propriedade da Coobrigada. Tais bens que concernem aos equipamentos importados por conta e ordem da Coobrigada, são objeto de nota fiscal emitidas pela *trading* que operacionalizou a importação.

A existência do contrato de comodato é indubitável, não tendo sido alvo de questionamentos pela Fiscalização. O que esta alega é ter havido simulação do contrato para obtenção de vantagens tributárias e comerciais, por parte da Coobrigada.

Contudo, fato é que o contrato de comodato realmente existe e os bens cedidos são de propriedade da Coobrigada, conforme se verifica dos lançamentos contábeis anexados à sua impugnação.

Portanto, a alegação de simulação do contrato de comodato não tem as mínimas condições de prevalecer, devendo ser completamente afastada do caso concreto para fins de cancelamento da exigência fiscal ora combatida.

A Impugnante/Autuada tem como principal atividade a produção, processamento e comercialização, em grande parte para o mercado externo, carnes de aves, suínos e termo-processados *in natura* (carcaças e cortes), conforme demonstra o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, necessitando de consecução desta atividade.

Por fins comerciais, a Impugnante/Autuada pode entabular com parceiros contrato de comodato de equipamentos para fornecimento de maquinário necessário para algumas atividades.

No caso em tela, a Impugnante/Autuada firmou contrato de comodato do equipamento objeto da autuação, para suprir uma demanda de embalagem de seus produtos fabricados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lembre-se que o ICMS somente pode ser exigido quando houver a transferência da propriedade do bem, ou seja, quando há circulação econômica do bem ou mercadoria.

No caso em tela, caracterizado o comodato, não há que se falar em transferência de propriedade de equipamentos.

Sustenta o Fisco ser difícil imaginar que uma empresa fornecedora de insumo industrial vá adquirir no mercado externo uma máquina de custo elevadíssimo para fornecimento em regime de comodato ao seu cliente comercial e, no prazo exíguo de cinco anos, transfira a propriedade da referida máquina sem nenhum ônus para o mesmo.

Antes de qualquer coisa, em relação a este argumento, é importante destacar que no caso não se trata de um equipamento transferido. A hipótese levantada pelo Fisco é uma ilação a partir do contrato de que a transferência pode vir a ocorrer.

Em relação à questão levantada é o próprio Fisco quem lhe dá resposta convincente, pois é ele quem afirma que no contrato de comodato existe uma vinculação de fornecimento mensal de filme poliolefínico para os três equipamentos comodatados distribuídos pelas filiais.

Assim, claro está que a Coobrigada vincula a venda de filme poliolefínico ao cliente comercial para o qual cedeu o equipamento em comodato.

Restando comprovado que a remessa imediata do bem importado para contribuinte mineiro não configura importação indireta, a qual é elidida também por elementos como a falta de indicação do contribuinte mineiro nos documentos de aquisição internacional, a falta de antecipação de valores ao importador ou pagamento direto de despesas aduaneiras e a comprovada existência de margem de lucro na revenda das mercadorias importadas, não devem prevalecer as exigências fiscais.

Cumprido destacar que a questão suscitada pela Coobrigada quanto à sua sujeição passiva restou prejudicada uma vez que o lançamento não está sendo mantido.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de substabelecimento. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Assistiu ao julgamento a Dra. Tatiana Nilo Abranches. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva e Orias Batista Freitas.

**Sala das Sessões, 28 de maio de 2013.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**