

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.341/14/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000209308-51  
Impugnação: 40.010135476-15, 40.010135477-98 (Coob.)  
Impugnante: Claro Comércio, Representações e Manutenção Aeronáutica Ltda  
IE: 001012474.00-22  
I.F. Construções e Participações Ltda – EPP (Coob.)  
IE: 002070545.00-74  
Proc. S. Passivo: Alexandre Antônio Alkmim Teixeira/Outro(s)  
Origem: DFT/Comercio Exterior/BH

### ***EMENTA***

**IMPORTAÇÃO – IMPORTAÇÃO DIRETA – BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatado recolhimento a menor do ICMS devido na importação de 01 (um) helicóptero Helibrás modelo AS-350B, em face da utilização indevida da redução de base de cálculo do ICMS prevista no RICMS/02, Anexo IV, Parte 1, item 11, por ter o importador atuado apenas na condição de prestador de serviços (importação por conta e ordem de terceiros), conforme contrato particular de prestação de serviços firmado entre a Autuada e a Coobrigada. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### ***RELATÓRIO***

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido na importação de 01 (um) helicóptero Helibrás modelo AS-350B, constante da Declaração de Importação (DI) nº 13/0776037-8, desembarçada em 30/04/13, em decorrência da utilização indevida da redução de base de cálculo prevista no item 11 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, que regulamentou o Convênio ICMS nº 75/91 e suas prorrogações, tendo em vista que o benefício disposto nos subitens 11.2 e 11.3 do referido Anexo não se estende às importações feitas por conta e ordem de terceiros, por ter o importador atuado apenas na condição de prestador de serviços, conforme contrato particular de prestação de serviços firmado entre a Autuada e a Coobrigada.

As exigências são da diferença do ICMS recolhido a menor e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Foi, também, inserida no polo passivo da obrigação tributária na condição de Coobrigada, nos termos do art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, a empresa contratante da importação “I. F. Construções e Participações Ltda, por ser esta a adquirente e real importadora da aeronave.

#### **Da Impugnação**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam em conjunto, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 80/97, requerendo, ao final, a procedência da impugnação com o conseqüente cancelamento do Auto de Infração.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em bem elaborada manifestação de fls. 146/163, a qual foi adotada na decisão pela Câmara de Julgamento, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão compõem o presente acórdão, com as alterações necessárias.

### **Do Mérito**

Como relatado, trata a autuação de recolhimento a menor do ICMS devido na importação de 01 (um) helicóptero Helibrás modelo AS-350B, constante da Declaração de Importação (DI) nº 13/0776037-8, desembaraçada em 30/04/13, em decorrência da utilização indevida da redução de base de cálculo prevista no item 11 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, que regulamentou o Convênio ICMS nº 75/91e suas prorrogações, tendo em vista que o benefício disposto nos subitens 11.2 e 11.3 do referido Anexo não se estende às importações feitas por conta e ordem de terceiros, por ter o importador atuado apenas na condição de prestador de serviços, conforme contrato particular de prestação de serviços firmado entre a Autuada e a Coobrigada.

O Fisco instruiu o Auto de Infração com a cópia da Declaração de Importação nº 13/0776037-8 (fls. 26/31), *Commercial Invoice* nº 027/13 de 12/02/13 (fls. 43), Contrato Particular de Prestação de Serviços de 02/01/13 (fls. 45/47), Nota Fiscal de Entrada nº 000727 e Nota Fiscal de Saída nº 000728, ambas emitidas em 21/05/13 (fls. 35/38).

As Impugnantes fundamentam a defesa principalmente na tese de que, de acordo com a legislação tributária que rege o ICMS-importação, o importador é quem promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional e que, dessa forma, é o “importador” da aeronave por ter constado na declaração de importação com esse título.

No entanto, a questão dos autos não é tão singela como quer a Defesa, conforme será visto a seguir.

Primeiramente, cabe 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, definir o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes dos impostos nela discriminados. Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constituição da República

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

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

(...)

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;” (grifou-se).

Pode-se observar que a natureza jurídica da operação é irrelevante para se determinar a definição do local e a responsabilidade pelo pagamento do ICMS de importação também na Lei Complementar nº 87/96, regra matriz do ICMS em todo território nacional.

Ainda em consonância com os artigos retro mencionados, a legislação mineira, Lei nº 6.763/75, em seu art. 33 disciplina no mesmo sentido:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.1.3 - 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;

Da análise dos supracitados dispositivos, depreende-se que tanto a Constituição quanto a Lei Complementar Federal e a Lei Estadual definem como real importador, para fins do ICMS-importação, o estabelecimento a quem a mercadoria realmente se destinar, pouco importando quem realizou o desembaraço aduaneiro.

Importante trazer a baila, para fins de conceituar o real importador, dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 225/02, que estabelecem requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros, a conferir:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro 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. (Grifou-se).

Nesse ponto, destaca-se que no verso da Declaração de Importação nº 13/0776037-8 (fls. 27), a Autuada “Claro Comércio, Representações e Manutenção Aeronáutica” declarou, no campo “Dados Complementares”, tratar-se a operação em questão de importação por conta e ordem de terceiros e informou, no campo próprio da referida DI (anverso), como adquirente da mercadoria, a empresa I.F. Construções e Participações Ltda.

Essas informações da declaração de importação, também, são reforçadas na peça de defesa apresentadas em conjunto pela Autuada e Coobrigada (fls. 82, último parágrafo) quando afirmam que a importação da aeronave se deu por conta e ordem de terceiros.

Sobre os procedimentos para efetivação da importação por conta e ordem de terceiros, dispõe a Instrução Normativa SRF nº 225/02 que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz. (Grifou-se).

Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.

Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ). (Grifou-se).

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias. (Grifou-se).

A fim de observar o disposto no art. 2º da IN nº 225/02, reproduzido acima, o Fisco intimou a Autuada (fls. 39/41) a apresentar o contrato de prestação de serviços firmado entre ela e a Coobrigada, o que foi atendido, conforme cópia às fls. 45/47.

Das Cláusulas Primeira e Segunda do referido contrato se extrai:

### CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

O objeto deste contrato é a prestação de serviços de consultoria na aquisição de um helicóptero modelo AS 350 B2 (Esquilo) no mercado nacional e/ou internacional. Abrange esta consultoria a localização de melhor oferta, negociação, gerenciamento da logística de importação desta aeronave e legalização junto aos órgãos envolvidos tanto no exterior como no Brasil em cumprimento a modalidade prevista pela SRF 225/2002 (compra e ordem de terceiros). (Grifou-se).

(...)

### CLÁUSULA SEGUNDA - DO VALOR

O valor acordado é de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo processo a ser pago quando da entrega da liberação do helicóptero pela Receita em Confins.

Conforme se verifica, trata-se de um contrato de prestação de serviços de consultoria na aquisição de uma aeronave, pelo qual a contratante "I.F. Construções e 21.341/14/3ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Participações Ltda” contratou e pagou à contratada “Claro Comércio, Representações e Manutenção Aeronáutica Ltda” o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), pela prestação de serviços relativos à intermediação, conforme cópia do cheque constante das fls. 53/54, o que caracteriza a natureza da vinculação entre as partes, na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros.

Insta ainda destacar que a *Commercial Invoice* (fls. 43) identifica o adquirente da mercadoria, como sendo a “IF Construções e Participações Ltda”, em observância ao disposto no § 2º do art. 3º da mencionada instrução normativa.

Assim, não restam dúvidas que se trata de uma operação de importação por conta e ordem de terceiros.

Nesse contexto, vale a pena trazer a definição do que é importação por conta e ordem de terceiro constante no sítio da Receita Federal do Brasil (<http://www.receita.fazenda.gov.br/TextConcat/Default.asp?Pos=2&Div=Aduana/ContaOrdemEncomenda/ContaOrdem/>):

O que é a importação por conta e ordem?

A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa - a importadora -, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa - a adquirente -, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).

Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa - a importadora por conta e ordem -, que é uma mera mandatária da adquirente. (Grifou-se).

Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI - Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).

Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

Portanto, o real importador é a Adquirente “I.F. Construções e Participações Ltda”, a mandante da importação, aquela que efetivamente fez vir a mercadoria de outro país em razão da compra internacional, embora, nesse caso, o tenha feito por interposta pessoa, a importadora por conta e ordem “Claro Comércio, Representações e Manutenção Aeronáutica Ltda”, que é uma mera mandatária da Adquirente.

A Adquirente “I.F. Construções e Participações Ltda” é quem pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento da importação pela via cambial, sendo que, ainda que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

Importante destacar que as empresas envolvidas, quando intimadas a apresentarem o contrato de câmbio, informaram às fls. 52 dos autos que o referido contrato somente seria efetuado após a regularização da transferência no Registro Aeronáutico Brasileiro da Agência Nacional de Aviação Civil (RAB/ANAC), previsto para o final de dezembro de 2013 e, ainda, que o pagamento seria efetuado pela empresa Claro Comércio, Representação e Manutenção e Aeronáutica Ltda.

No entanto, conforme acima exposto, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

Nesse sentido, confira-se a decisão monocrática proferida pelo o Ilustre Ministro Ricardo Lewandowski na Medida Cautelar na Ação Cível Originária nº 1076 MC/MS:

“O ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO A QUE SE REFERIU A CARTA É, E SÓ PODE SER, AQUELE QUE IMPORTOU OS BENS. AQUELE QUE REALIZOU UM NEGÓCIO MERCANTIL (COMPRA E VENDA) NO EXTERIOR, PAGANDO O PREÇO AVENÇADO E EXIGINDO A ENTREGA. AQUELE QUE CONTRAIU DIREITOS E OBRIGAÇÕES DECORRENTES DO CONTRATO DE COMPRA E VENDA INTERNACIONAL. POR ISSO, A NENHUMA OUTRA PESSOA, AINDA QUE VENHA A RECEBER FISICAMENTE OS BENS IMPORTADOS, SE PODE ATRIBUIR TAL NATUREZA.” (GRIFOU-SE)

Merece destaque ainda reproduzir excertos das orientações extraídas do site da Receita Federal do Brasil sobre os cuidados especiais a serem tomados quanto à importação por conta e ordem:

“Além da observância dos requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias anteriormente

elencados, é importante frisar que, na importação por conta e ordem de terceiro, o fato de o importador, na qualidade de mandatário do adquirente, registrar a declaração de importação (DI) em seu nome não caracteriza uma operação própria, mas, sim, por ordem do adquirente, do mandante, que o contratou para tal fim.

Ainda que o importador recolha os tributos incidentes na importação ou venha a efetuar pagamentos ao fornecedor estrangeiro, com recursos financeiros fornecidos pelo adquirente (como adiantamento ou acerto de contas) para a operação contratada, a empresa contratante é a real adquirente das mercadorias importadas e não a empresa contratada, que é, nesse caso, uma mera prestadora de serviços." (Grifou-se)

Observa-se que embora na importação por conta e ordem, seja a importadora que promova o despacho de importação em seu nome e efetue o recolhimento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadorias, é a adquirente – a mandante da operação de importação – aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional, a real importadora.

Especificamente a respeito do benefício da redução da base de cálculo do ICMS nas saídas de aeronaves, peças, acessórios e outras mercadorias, o Convênio ICMS nº 75/91 e suas alterações, regulamentados em Minas Gerais no item 11, Anexo IV do RICMS/02, assim dispõem:

Cláusula primeira Fica reduzida, até 31 de dezembro de 1992, a base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, nas operações com os seguintes produtos, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento):

(...)

II - helicópteros

(...)

IX - partes, peças, matérias-primas, acessórios, ou componentes separados, dos produtos de que tratam os incisos I, II, III, IV, V, VI, X, XI e XII;

X - equipamentos, gabaritos, ferramental e material de uso ou consumo empregados na fabricação de aeronaves e simuladores;

(...)

§ 1º O disposto nos incisos IX e X só se aplica a operações efetuadas pelos contribuintes a que se refere o § 2º e desde que os produtos se destinem a:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

1. empresa nacional da indústria aeronáutica e seus fornecedores nacionais, ou estabelecimento da rede de comercialização de produtos aeronáuticos;
2. empresa de transporte ou de serviços aéreos ou aeroclubes, identificados pelo registro no Departamento de Aviação Civil;
3. oficinas reparadoras ou de conserto e manutenção de aeronaves, homologadas pelo Ministério da Aeronáutica;
4. proprietários ou arrendatários de aeronaves identificados como tais pela anotação da respectiva matrícula e prefixo no documento fiscal.

(...)

§ 2º O benefício previsto neste convênio será aplicado exclusivamente às empresas nacionais da indústria aeronáutica e seus fornecedores nacionais, às da rede de comercialização, inclusive as oficinas reparadoras ou de conserto de aeronaves e às importadoras de material aeronáutico, mencionadas em ato do Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa no qual deverão ser indicados, obrigatoriamente:

I - em relação a todas as empresas, o endereço completo e os números de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ e no cadastro de contribuinte das unidades federadas;

II - em relação às empresas nacionais da indústria aeronáutica, às da rede de comercialização e às importadoras, os produtos que cada uma delas está autorizada a fornecer em operações alcançadas pelo benefício fiscal;

III - em relação às oficinas reparadoras ou de conserto de aeronaves, a indicação expressa do tipo de serviço que estão autorizadas a executar.

§ 3º A fruição do benefício em relação às empresas indicadas no ato do Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa fica condicionada à publicação de Ato COTEPE, precedida de manifestação das unidades federadas envolvidas.

Observa-se que de acordo com os §§ 2º e 3º, acima reproduzidos, para fruição do benefício, as empresas devem constar de ato do Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa e haver a publicação de Ato COTEPE.

As duas condições são cumpridas pela Autuada “Claro Comércio, Representações e Manutenção Aeronáutica Ltda”, a qual é detentora do Ato COTEPE nº 17/12. Mas, como já ressaltado, atuou como mera prestadora de serviço, em razão de contrato, na importação da aeronave por conta e ordem da “I. F. Construções e Participações Ltda”, a adquirente da aeronave no exterior e real importadora, a qual não demonstrou o cumprimento das duas exigências.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a “Claro Comércio, Representações e Manutenção Aeronáutica Ltda” somente estava autorizada a importar com a carga tributária reduzida a 4% (quatro por cento), conforme Ato COTEPE nº 17/12, vigente à época da importação, no caso de importação por conta própria, ou seja, na condição de importador de fato, quando figurasse na condição de real adquirente da mercadoria importada, o que, repita-se, não é o caso dos autos.

Destaque-se que o retromencionado convênio até admite a importação para terceiros com o benefício da redução da base de cálculo, conforme dispõem os incisos IX e X e § 1º de sua cláusula primeira, porém, condiciona que os produtos sejam destinados às pessoas indicadas nos itens 1 a 4 desse referido parágrafo.

Ademais, o inciso IX diz respeito a partes, peças, matérias primas, acessórios ou componentes separados, dos produtos de que tratam os incisos I, II, III, IV, V, VI, X, XI e XII, e o inciso X, a equipamentos, gabaritos, ferramental e material de uso ou consumo empregado na fabricação de aeronaves e simuladores. Ou seja, estas exceções previstas no convênio, de importação para terceiros, sob condições, não incluem aviões e helicópteros.

Quis o legislador estender o benefício da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 75/91, à importação para terceiros, mas apenas para os produtos relacionados nos incisos IX e X da Clausula Primeira, não podendo as Impugnantes, pretenderem aplicar tal benefício à importação de aeronave.

Assim, ampliar os efeitos do referido convênio à operação de importação por conta e ordem de terceiros, objeto deste Auto de Infração, para importação de aeronave e, para pessoa não indicada no convênio, isto sim, implicaria ofensa ao art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN, segundo o qual, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenção, conforme a seguir:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

Interpretar da forma como pretende a Defesa, significaria ampliar os efeitos do referido convênio, aplicando-se a carga tributária de 4% (quatro por cento) à empresa detentora de Ato COTEPE, na importação de aeronave, na modalidade de importação por conta e ordem de terceiro, sendo que essa não foi a intenção do legislador.

Dessa forma, correta a imputação de recolhimento a menor referente à utilização indevida da redução da base de cálculo prevista no item 11 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Quanto ao argumento apresentado pelas Impugnantes de que, por se tratar a aeronave importada de veículo usado, goza da redução da base de cálculo prevista no item 10 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, vê-se que não procede.

Nesse caso, é necessário esclarecer que a redução da base de cálculo prevista no item 10 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 não poderá ser aplicada à importação,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

uma vez que, no tocante ao produto importado, o reconhecimento de equivalência de tratamento tributário implica observar a redução de base cálculo, na hipótese do produto estrangeiro ter sido objeto de operação anterior gravada pelo ICMS.

A lógica a ser observada na importação de equipamentos, máquinas e aparelhos e veículos (aeronaves) usados é a de que sobre o produto nacional incidiu a taxaço do ICMS, para a primeira circulação da mercadoria. Num segundo momento, tendo este produto atendido aos objetivos propostos e não havendo mais interesse na mercadoria (equipamento) por parte do primeiro adquirente, o produto “usado” poderá ser beneficiado pela redução da base de cálculo ao ser vendido, de acordo com o previsto no item 10 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Assim, o produto “usado” importado deverá, no momento do desembaraço aduaneiro, ser tributado, integralmente, pelo ICMS-importação, o que equivaleria à primeira taxaço do produto “novo” nacional e, num segundo momento, quando em operações internas ou interestaduais posteriores, o produto importado “usado” poderia se utilizar da base de cálculo reduzida.

A Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda – SUTRI/SEF/MG, órgão encarregado de dar interpretação oficial à legislação mineira, vem reiteradamente respondendo consultas formuladas por contribuintes no sentido de que não se aplica a redução base de cálculo para as mercadorias usadas importadas, não devendo, assim, o benefício ser estendido às máquinas, aparelhos ou equipamentos “usados” importados, como se pode ver nas Consultas de Contribuinte nºs 113/09, 100/11, 127/11, 243/11 e 071/12. Ressalte-se que a Consulta de Contribuinte nº 100/11 é específica para importação de aeronave usada.

Veja-se as ementas das Consultas de Contribuintes nºs 100/11 e 127/11:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 100/11

(MG DE 28/06/11)

(...)

ICMS - IMPORTAÇÃO - REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO - AERONAVE USADA - INAPLICABILIDADE - NA IMPORTAÇÃO DE AERONAVE USADA APLICA-SE A ALÍQUOTA DE 18% (DEZOITO POR CENTO), PREVISTA NA ALÍNEA “E”, INCISO I DO ART. 42 DO RICMS/02, SENDO INCABÍVEL COGITAR-SE DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ITEM 10, PARTE 1, ANEXO IV, DO MESMO REGULAMENTO.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 127/11

(MG DE 29/06/11)

(...)

ICMS - ALÍQUOTA - IMPORTAÇÃO - ACORDO INTERNACIONAL FIRMADO NO ÂMBITO DA OMC - A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DE QUE TRATA O ITEM 16 DA PARTE 1 DO ANEXO IV DO RICMS/02 SE REFERE ÀS SAÍDAS, EM OPERAÇÃO INTERNA E INTERESTADUAL, DE MÁQUINAS, APARELHOS OU EQUIPAMENTOS, INDUSTRIAIS,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RELACIONADOS NA PARTE 4 DO REFERIDO ANEXO. TAL BENEFÍCIO, APLICÁVEL SOMENTE A PRODUTOS "NOVOS", NÃO PODE SER ESTENDIDO ÀS MÁQUINAS, APARELHOS OU EQUIPAMENTOS, "USADOS", SEJAM ELES NACIONAIS OU IMPORTADOS, MOTIVO PELO QUAL NÃO HÁ QUE SE COGITAR DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DE EQUIVALÊNCIA FISCAL, AINDA QUE A IMPORTAÇÃO SEJA EFETUADA JUNTO A PAÍS SIGNATÁRIO DE ACORDOS INTERNACIONAIS FIRMADOS NO ÂMBITO DA OMC.

O entendimento é de que há a necessidade de se evitar tratamento desigual mais favorável ao produto importado, haja vista que os produtos usados nacionais já sofreram, em seu ciclo de circulação original, a tributação pelo ICMS.

Para justificar a tese de redução da base de cálculo com fundamento no item 10, Anexo IV do RICMS/02, as Impugnantes afirmam que o helicóptero foi fabricado no Brasil, em 2004, pela empresa Helibrás – Helicópteros do Brasil S/A, e que já pertenceu a consumidor final também no Brasil, conforme diário de bordo da aeronave (fls. 137), documento trazido junto com a peça de defesa.

Contudo, ainda que se possa admitir que um dia essa aeronave pertenceu a consumidor brasileiro, é certo afirmar que ocorreu a sua desnacionalização, tendo em vista que foi nacionalizada por meio do desembaraço aduaneiro na presente importação em análise.

Importante frisar que uma mercadoria de origem nacional somente sai do país e retorna em idêntica condição de nacional por meio de regime atípico aduaneiro, como no caso da "Admissão Temporária de Exportação".

No caso dos autos, Autuada e Coobrigada não comprovam ou sequer fazem menção à saída com RE (Registro de Exportação), DDE (Declaração de Despacho de Exportação) ou uma DSE (Declaração Simplificada de Exportação).

Ainda a respeito do Diário de Bordo (fls. 137), e admitindo que se trata da mesma aeronave, observa-se que consta como proprietário "BOOLS WORD S/A" e como operador "GLOBAL TAXI AÉRO LTDA", o que não possibilita garantir que a aeronave pertenceu a consumidor final no Brasil, já que o referido diário de bordo pode ser relativo a uma autorização de voo de aeronave estrangeira, em trânsito pelo país, podendo nesse caso, obter da Receita Federal do Brasil, regime de admissão temporária, e nem isso os Sujeitos Passivos trouxeram aos autos.

Importante, ainda, observar que às fls. 4/4 da Declaração de Importação nº 13/0776037-8 (fls. 28, verso), objeto deste Auto de Infração, é informado como Exportador "CYNDAR MANAGEMENT LLC", distinto do proprietário informado no diário de bordo trazido aos autos.

Quanto aos acórdãos citados pelas Impugnantes na peça defensiva, cabe ressaltar que este Conselho recentemente apreciou matéria relativa à aplicação da base de cálculo prevista no item 10 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, relativa à aeronave usada importada do exterior, conforme consta dos Acórdãos nºs 20.578/12/3ª, 10.579/12/3ª e 21.185/13/1ª, em que se julgou procedente o lançamento, cuja ementa deste último, assim dispõe:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO: 21.185/13/1ª

### EMENTA

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. CONSTATOU-SE IMPORTAÇÃO DO EXTERIOR DE AERONAVE USADA COM RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO DEVIDO, UMA VEZ QUE SE UTILIZOU INDEVIDAMENTE DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS PREVISTA NO ITEM 10, ANEXO IV DO RICMS/02, HAJA VISTA AS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO SUBITEM 10.3, ALÍNEA "B" DO REFERIDO ANEXO. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Assim, não há como acatar o argumento da Defesa de que estas gozam da redução da base de cálculo prevista no item 10 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, por não haver provas de que a mercadoria foi gravada pelo ICMS quando de sua primeira entrada no país.

No tocante à discordância das Impugnantes quanto à aplicação da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, cabe destacar que a penalidade foi aplicada nos exatos termos previstos na legislação tributária estadual, já que, conforme amplamente analisado acima, houve o recolhimento a menor do ICMS na importação da aeronave, o que torna devido a multa por descumprimento de obrigação principal.

Por todo o exposto, corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Frise-se que, apesar da Impugnação conjunta (Autuada e Coobrigada), não houve contestação da inclusão da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Alexandre Antônio Alkmim Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 08 de abril de 2014.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Relator**

P