

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.761/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000655328-20
Impugnação: 40.010142926-61
Impugnante: AP Motos Comércio Importação e Exportação Ltda
IE: 702561369.00-15
Proc. S. Passivo: Rodrigo Pedroso Zarro/Outro(s)
Origem: DFT/Comércio Exterior/B.Hte

EMENTA

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO INDIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Constatada a importação de mercadoria do exterior, por contribuinte localizado em outra unidade da Federação, na modalidade importação “por conta e ordem de terceiros”, sem o recolhimento do imposto devido. Infração parcialmente caracterizada nos termos 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.1.1" da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXIV, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, devem ser excluídas as exigências relativas às mercadorias que não foram remetidas para o estado de Minas Gerais. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, no período de fevereiro de 2013, em decorrência da importação indireta de mercadorias, por intermédio de interposta empresa, estabelecida no estado de Santa Catarina, na modalidade importação “por conta e ordem de terceiros”, sem o recolhimento do imposto devido para o estado de Minas Gerais.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXIV, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 73/82, juntando documentos às fls. 83/111 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 114/125, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 135/143, opina pela procedência do lançamento.

A 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 10/05/17, exarou o despacho interlocutório de fls. 147.

A Impugnante comparece às fls. 151, anexando a planilha de fls. 153, em resposta à egrégia Câmara.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 155/160, repetindo os argumentos da manifestação fiscal inicial, sem apresentar análise dos dados contidos na planilha apresentada pela Impugnante.

A Assessoria do CC/MG, em aditamento ao Parecer anterior, fls. 162/166, retifica, em parte, seu entendimento anterior e opina pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências relativas às mercadorias que foram remetidas para os estados de Goiás e Ceará, conforme relação de fls. 153.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, em decorrência da importação indireta de mercadorias, por intermédio de interposta empresa, estabelecida no estado de Santa Catarina, na modalidade importação “por conta e ordem de terceiros”, sem o recolhimento do imposto devido para o estado de Minas Gerais.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXIV, ambos da Lei nº 6.763/75.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: AIAF nº 10.000018217.81 (fls. 02), Auto de Infração (fls. 09/10), Relatório Fiscal (fls. 11/18) e os anexos 1 a 5 (fls. 19/70).

O Fisco, com base na documentação acostada aos autos, verifica que a Autuada promoveu importações indiretas na modalidade “por conta e ordem de terceiros”, sem o devido recolhimento do ICMS, das mercadorias constantes nas DIs relacionadas no Anexo 1 (fls. 19/20), conforme faz prova o Contrato de Importação por Conta e Ordem, que entre si fazem Brazil Goodtrade Comercial Importadora e Exportadora., CNPJ 14.775.742/0001-01, localizada no município de Itajaí, no estado de Santa Catarina e a empresa AP Motos Comércio Importação e Exportação Ltda., localizadas em Uberlândia/MG (matriz Autuada), denominada como “adquirente” – Anexo 4, fls. 26/39.

A Fiscalização destaca foi o estabelecimento mineiro, a AP Motos/Uberlândia, quem arcou com os valores referentes à importação das mercadorias constantes das DIs especificadas no Anexo 1 do Auto de Infração.

Na peça de defesa apresentada, a Impugnante, por sua vez, confirma que as importações se deram na modalidade “por conta e ordem de terceiro” e entende que o que se discute no presente caso é para qual estado é devido o ICMS, o do importador ou o do adquirente.

Assim defende que o imposto é devido ao estado onde se situa o importador, pois é esse, e não o adquirente, o estabelecimento destinatário da mercadoria, sendo, ainda, o responsável pelo desembaraço das mercadorias advindas do exterior. Afirma que, dessa forma, foram recolhidos todos os valores de ICMS,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sobre cada DI por Conta e Ordem, para o estado de Santa Catarina. Cita legislações, doutrinas e jurisprudências que entende corroborarem seu entendimento.

Não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, observa-se que a Constituição Federal de 1988 estabelece, na parte final da alínea “a” do inciso IX do § 2º de seu art. 155, que o ICMS cabe ao estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário do bem ou mercadoria importados, a saber:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

(...)

Já nos termos do art. 146 da Constituição Federal, 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. Confirma-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 do imposto 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, inciso XII, alínea “a”, com a seguinte redação:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

(...)

Assim é que, ao tratar da matéria, a Lei Complementar nº 87/96 definiu como contribuinte do imposto o estabelecimento que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria, ainda que se iniciem no exterior e não necessariamente aquele que efetuar, juridicamente, a importação. É o que se depreende da análise de seu art. 4º, *in verbis*:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

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

Lei nº 6.763/75

Art. 33 - O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretária 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;

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comercialização ou industrialização pelo próprio estabelecimento;

Da análise dos supracitados dispositivos depreende-se que tanto a Constituição Federal quanto a lei complementar definem como destinatário da mercadoria, para o fim de determinação da sujeição ativa da obrigação relativa ao ICMS incidente na importação, o seu real importador, isto é, aquele estabelecimento a quem a mercadoria realmente se destinar, pouco importando o estado em que tenha sido realizado o desembaraço aduaneiro.

Nesse sentido, 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.

Significa dizer, 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.

Nesse sentido, cita-se, exemplificativamente, despacho que negou seguimento ao RE 447930/MG (julgamento em 16/10/08 e publicação em 05/11/08), cuja transcrição se faz a seguir:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

No presente caso observa-se que o contrato de fls. 26/39, firmado entre a Autuada e a Brazil Goodtrade Comercial Importadora e Exportadora é denominado de “Contrato de 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, inciso 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.

A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil - SRF nº 225/02 que rege a importação por conta e ordem de terceiros, assim conceitua a atividade:

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.

Dessa forma, não restam dúvidas que se trata de uma operação de importação indireta realizada por meio de interposta empresa situada em outra unidade da Federação (Santa Catarina).

A empresa Brazil Goodtrade Comercial, no caso dos autos, figurou como importadora apenas formalmente, tendo atuado como mera prestadora de serviços à AP

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Motos Comércio Importação e Exportação Ltda., sendo esta última a adquirente e quem verdadeiramente promoveu a importação das mercadorias com o fim de integrá-las ao ciclo econômico. Mesmo 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.

Isso posto, insta analisar quem é a real destinatária das mercadorias.

Em resposta ao despacho interlocutório, informa a Impugnante, não contestada pela Fiscalização, que as mercadorias ora autuadas foram remetidas, além de Minas Gerais, para os estados de Goiás, Ceará e Pernambuco.

A Fiscalização, por sua vez, mantém o lançamento, sob a defesa de que o estabelecimento mineiro, a AP Motos/Uberlândia (MG), foi quem arcou com os valores referentes à importação das mercadorias constantes das DIs especificadas no Anexo 1 do Auto de Infração, uma vez que os contratos de câmbio estão em nome da AP Motos mineira.

Entretanto, conforme se depreende da legislação supra, se parte da mercadoria importada foi destinada a contribuinte localizado em outra unidade da Federação e por este foi utilizada para consumo, imobilização, comercialização ou industrialização, será devido a esses estados o imposto relativo à importação.

Cumpra mencionar que essa matéria esteve em análise do CC/MG em diversos PTAs, onde o real importador das mercadorias foi considerado aquele onde se deu a entrada física, como se pode verificar, a título de exemplo, nos Acórdãos 20.808/15/2ª, 21.104/16/2ª, 22.006/16/3ª e 22.087/16/3ª. Veja-se:

ACÓRDÃO: 22.087/16/3ª RITO: SUMÁRIO
PTA/AI: 04.002266651-11
IMPUGNAÇÃO: 40.010140005-12
IMPUGNANTE: JR LOGÍSTICA LTDA.
IE: 223416601.00-43
ORIGEM: P.F/EXTREMA - POUSO ALEGRE

EMENTA

IMPORTAÇÃO – IMPORTAÇÃO INDIRETA – FALTA DE RECOLHIMENTO

DE ICMS. IMPUTAÇÃO FISCAL DE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS NA IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS, REALIZADA POR INTERMÉDIO DE ESTABELECIMENTO SEDIADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, DE MESMA TITULARIDADE DO ESTABELECIMENTO MINEIRO, ORA IMPUGNANTE. PROCEDIMENTO FISCAL LASTREADO NO ART. 61, INCISO I, ALÍNEA “D”, SUBALÍNEA “D.2” DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DO ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NA LEI N.º 6.763/75, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO

XXXIV. PELOS FUNDAMENTOS E DOCUMENTOS LASTREADORES NO AUTO DE INFRAÇÃO, RESTOU EVIDENCIADO QUE O DESTINO FINAL DAS MERCADORIAS ERA MINAS GERAIS, DEVENDO O IMPOSTO SER PAGO A ESTE ESTADO. CONTUDO, EXCLUI-SE A MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXXIV DA LEI N.º 6.763/75, POR NÃO RESTAR CONFIGURADA A SIMULAÇÃO EXIGIDA PELO TIPO DESCRITO NA PENALIDADE.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

No tocante à Multa Isolada, exige o Fisco a penalidade capitulada no art. 55, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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

A Impugnante alega que em nenhum momento houve simulação por parte da empresa autuada, que procurou fazer toda a operação de acordo com a lei do comércio exterior e do ICMS, tanto que pagou todos os impostos incidentes na operação.

Entretanto, conforme já mencionado, resultou evidenciado que se trata, *in casu*, de importação realizada pela Autuada, sendo esta a adquirente e quem verdadeiramente promoveu a importação das mercadorias com o fim de integrá-las ao ciclo econômico, pois dela se originam os recursos financeiros. O mero cotejo deste fato com a documentação fiscal originalmente emitida, demonstra a discrepância entre a realidade e a operação que a Impugnante e a empresa Brazil Goodtrade Comercial retrataram perante o Fisco nos documentos fiscais em questão, ficando clara a intenção de simular uma operação legal, que na verdade não ocorreu.

Portanto, o tipo penal afigura-se plenamente caracterizado no lançamento em apreço, eis que a situação descrita nos documentos e na escrita fiscal da Impugnante, com base na qual são registrados os elementos que fundamentam a tributação, definitivamente não corresponde à realidade dos fatos.

Logo, resta demonstrada a discrepância entre a realidade e a situação apresentada ao Fisco no âmbito de notas fiscais emitidas. Tal procedimento, além de importar na supressão do tributo devido a Minas Gerais, caracteriza a simulação a que se refere o art. 55, inciso XXXIV, da Lei nº 6.763/75, portanto, correta a exigência procedida pela Fiscalização.

Diante de todo o exposto, corretas somente as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e multa isolada para as mercadorias que foram destinadas para Minas Gerais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para manter apenas as exigências relativas às mercadorias importadas destinadas ao estabelecimento situado no Estado de Minas Gerais. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Antônio Ataíde de Castro.

Sala das Sessões, 19 de outubro de 2017.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

D