

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.646/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000171978-97
Impugnação: 40.010130895-79
Impugnante: Uberlândia Refrescos Ltda.
IE: 702145724.00-26
Proc. S. Passivo: Marlen Pereira de Oliveira/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – RESOLUÇÃO Nº 3166/01. Imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, em face da apropriação de parcela de imposto não cobrada e não paga ao Estado de origem, decorrente de benefícios fiscais concedidos ao desamparo de convênio interestadual, em desacordo com a regra estabelecida no art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inciso I, ambos da Lei Complementar n.º 24/75 e art. 62, § 1º do RICMS/02. Legítimas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. Infração reconhecida pela Impugnante que aderiu às normas do Decreto n.º 45.931/12 e da Resolução SEF n.º 4.409/12.

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO INDIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Imputação de importação do exterior de mercadoria por contribuinte localizado em outra Unidade da Federação, com o objetivo prévio de destiná-la ao estabelecimento da Impugnante em Minas Gerais, sem o recolhimento do imposto devido. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Os elementos dos autos, no entanto, demonstram que a empresa sediada em outro Estado importou as mercadorias com o objetivo de negociá-las, hipótese em que se aplica o disposto na subalínea “d.1” do inciso I do art. 61 da Parte Geral do RICMS/02 e, via de consequência, define como sujeito ativo o Estado de origem dos produtos. Infração não caracterizada.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - IMPORTAÇÃO INDIRETA. Imputação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às operações de importação, acobertadas por notas fiscais emitidas por empresa situada em outro Estado, em virtude da competência tributária ativa do Estado de Minas Gerais para exigência do ICMS sobre as operações de importação. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei. Afastada a hipótese de importação indireta, legítimos são os créditos lançados pela Impugnante em sua escrita fiscal. Infração não configurada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

1) adquirir mercadorias e aproveitar o crédito a elas correspondente, dos Estados do Ceará (Metalgráfica Cearense S/A), Pará (Amacoco) e Pernambuco (Rexam Avergae e Amacoco), cujos remetentes são detentores de benefícios fiscais concedidos unilateralmente e não autorizados no âmbito do CONFAZ;

2) efetuar importação de mercadorias (Preforma PET), no exercício de 2006, através de *trade company* denominada First S/A, localizada em Florianópolis/Santa Catarina, sem efetuar o recolhimento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais. A Fiscalização confrontou as Declarações de Importação (DIs) da First S/A com as notas fiscais por ela emitidas e destinadas a Minas Gerais verificando que se tratavam das mesmas mercadorias. Foram elaboradas nove planilhas denominadas “conferência de importação de mercadorias” para demonstrar que as mercadorias importadas teriam como destino final o Estado de Minas Gerais;

3) falta de recolhimento do ICMS devido na importação de mercadorias realizada a ordem da Autuada por empresa *trade company* localizada em Florianópolis/Santa Catarina.

Exigências de 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 XXVI.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 328/369, aos seguintes argumentos em síntese:

- sendo o ICMS um imposto sujeito ao lançamento por homologação, uma vez atribuído ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o que, *in casu*, efetivamente ocorreu, ao Fisco cabia apenas o ato de verificação e homologação do procedimento, devendo ser aplicada a regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, hipótese em que já estaria decaído o direito da Fazenda Pública Estadual proceder ao lançamento relativamente aos meses de janeiro a 21 de novembro de 2006, o que dá azo à extinção da suposta obrigação, *ex vi* do inciso V do art. 156 do cita Código;

- não desconhece a jurisprudência (ainda) dominante desse Egrégio CC/MG, porém, novos caminhos devem ser trilhados, com o alinhamento das decisões administrativas aos rumos tomados pela ordem jurídica, capitaneado pelo Superior Tribunal de Justiça, de modo a contribuir para a redução da proliferação de demandas judiciais, a menor onerosidade à sociedade (pelos custos demandados pela Fazenda em juízo) e para a efetividade das suas decisões, promovendo a proclamada unidade na interpretação do direito e, por conseguinte, a segurança jurídica;

- por uma questão de economia processual e à luz dos princípios constitucionais da legalidade, da propriedade e da moralidade e eficiência da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administração pública, não se pode prosseguir na cobrança de crédito tributário reconhecidamente indevido;

- o lançamento é ato jurídico administrativo e vinculado, que dá início ao processo administrativo fiscal, conforme art. 142 do Código Tributário Nacional, sendo que o art. 149 do mesmo Código traz as hipóteses que justificam o lançamento de ofício, e seu inciso V cuida daquela em que substitui o lançamento por homologação, quando o contribuinte se omite no recolhimento do tributo. É o caso típico do lançamento em tela, contudo, aqui, o Agente Fiscal não comprovou as inexactidões apontadas, baseando-se em meras presunções;

- *ex vi* do inciso II do art. 20 do Código de Defesa do Contribuinte, são nulas de pleno direito as exigências administrativas que estabeleçam obrigações com base em presunção não prevista na legislação tributária;

- não tinha conhecimento de que as suas fornecedoras (inclusive a First S/A) poderiam, ainda que em tese, nos moldes da legislação de seus Estados domiciliares, ser agraciadas com benefícios ou incentivos fiscais;

- o legislador constituinte foi minucioso no trato do ICMS, fixando as diretrizes mestras para sua estruturação e especificando tratar-se de tributo de competência estadual, com perfil nacional, e que deve incidir sobre o consumo, ou seja, não pode haver sobras a serem suportadas pelos agentes intermediários da cadeia de circulação da mercadoria, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade;

- a única limitação à não cumulatividade está no próprio texto da Constituição Federal, § 2º, incisos I e II do art. 155;

- a Lei Complementar n.º 87/96, "atendendo" ao comando constitucional, trata da não cumulatividade em seus arts. 19 a 30 e, ainda hoje, é a Lei Complementar n.º 24/75 que dispõe sobre os convênios para a concessão de benefícios fiscais;

- a lei complementar não pode restringir ou limitar o direito à não-cumulatividade do imposto, assim como também não pode ser prejudicado ou afastado, ainda que temporariamente, pelas leis estaduais;

- nos termos do art. 155, § 2º, inciso IV da Constituição Federal, foi aprovada a Resolução do Senado Federal n.º 22/89, que estabeleceu as alíquotas do ICMS para as operações interestaduais;

- as operações comerciais realizadas com os estabelecimentos Metalgráfica Cearense S/A, Amacoco - Água de Coco da Amazônia Ltda, Rexam Beverage e Amacoco do Nordeste Ltda foram acobertadas pelos documentos próprios, com destaque da alíquota interestadual de 12% (doze por cento), em estrito cumprimento à legislação tributária, especialmente o art. 155, § 2º, inciso IV da Constituição Federal;

- mediante a aquisição de um bem ou mercadoria, nasce para o industrial ou comerciante o direito de creditar-se do ICMS destacado no documento fiscal, independente da situação financeira ou empresarial que se encontra o fornecedor, ou do efetivo pagamento do imposto que ele (emitente) deva ao Fisco;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- nem se diga que o fundamento para a glosa dos créditos estaria no art. 8º, inciso I da Lei Complementar n.º 24/75, porque o direito ao crédito e sua fruição, à luz dos princípios da não cumulatividade e da segurança jurídica, é exercido e se consuma no momento da operação e, a ineficácia do crédito fiscal pressupõe o prévio afastamento da norma, seja por ato do próprio Estado concedente ou por provocação de outros Estados que se sintam prejudicados, pela declaração de inconstitucionalidade;

- cita doutrina e jurisprudência para concluir que, independentemente de suas fornecedoras possuírem ou não benefício fiscal - o que sequer restou comprovado, justamente pelo princípio da não cumulatividade, creditou-se do ICMS cobrado pela aquisição de mercadorias, tal qual destacado nas notas fiscais, atitude lícita;

- ainda que ultrapassados estes argumentos, fácil concluir que o lançamento foi realizado sob mera presunção fiscal e não há provas de que os remetentes gozem de benefícios na origem. Discorre sobre cada uma das situações destacadas pelo Fisco abordando as particularidades de cada remetente;

- as 2ª e 3ª acusações fiscais versam sobre a falta de recolhimento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, em razão de presumida operação de importação indireta de mercadorias do exterior;

- quanto ao ICMS na importação, tem-se o disposto na alínea "a" do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, que define a incidência do ICMS na entrada, no estabelecimento do importador, das mercadorias oriundas do exterior, independentemente das operações que serão realizadas após a nacionalização;

- ao analisar o tema à luz da Constituição Federal, o Egrégio Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento consubstanciado no enunciado da Súmula n.º 661;

- quando, porém, o desembaraço aduaneiro se dá em local diverso do domicílio do importador ou a mercadoria é remetida diretamente do exterior a outra empresa, a exegese do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria;

- cita o art. 61, inciso I, subalínea "d.I" do RICMS, que define como o local da operação, para fins de cobrança do ICMS e definição do estabelecimento responsável, no caso de mercadoria ou bem importados do exterior, o que, direta ou indiretamente, promover a importação, desde que com o fim de consumo, imobilização, comercialização ou industrialização pelo próprio estabelecimento;

- à luz da Constituição Federal, da Lei Complementar n.º 87/96 e do próprio RICMS, a situação jurídica revelada no cenário em tela permite concluir que a First S/A foi a importadora (destinatária jurídica) sendo, por conseguinte, o Estado de Santa Catarina o sujeito ativo do tributo em questão;

- é uma empresa franqueada da Coca-Cola Company, autorizada a produzir, engarrafar e vender os produtos da marca, dentro do rigoroso padrão de qualidade sendo vinculada à Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, que identifica no mercado as melhores opções de fornecedores de matéria-prima, insumos e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

embalagens necessários ao processo de fabricação dos refrigerantes e demais bebidas, indicando-os a seus associados;

- assim se deu no caso da First S/A, que é uma empresa que realiza negócios próprios nas áreas de importação e exportação, assim como a comercialização no mercado nacional e, à época, foi informado que seria a distribuidora no país dos produtos preforma PET da Cristal Pet S/A;

- acosta o cartão CNPJ da First S/A (CNPJ 00.802.235/0001-05), do qual se verifica o seu enquadramento no CNAE 4689-3-99 (Comércio atacadista especializado em outros produtos intermediários não especificados anteriormente), bem como a Certidão Simplificada da JUCESC, que comprova possuir, em seu objeto social, as atividades de importação por contra própria, comércio e distribuição e, ainda, um Declaração da First S/A confirmatória da venda no mercado interno dos produtos preforma PET para diversos clientes;

- de um universo de mais de 120 (cento e vinte) notas fiscais, o Fiscal elegeu 9 (nove) delas para, por amostragem, elaborar a planilha denominada "Conferência de Importação por Mercadorias" - Anexo II do AI, através da qual, mediante o confronto das Declarações de Importação com as notas fiscais de saída da First S/A, precipitadamente conclui que as mercadorias foram importadas à ordem;

- o que realmente se vê no Anexo II é, tão-somente, o esforço fiscal na tentativa de vincular uma determinada Declaração de Importação a várias notas fiscais de saída, de modo a totalizar a quantidade dos produtos importados;

- se as mercadorias realmente fossem prévia e especificamente destinadas à si, o que justificaria, por exemplo, o produto Preforma PET 28 GR incolor 0.6LT, importado via DI 06/0338947-8, não ser enviado de uma só vez para a "encomendante" e, sim, em três distintos momentos num interregno de quase 30 (trinta dias);

- a única explicação ou conclusão cabível é que as mercadorias objeto das Declarações de Importação em nome da First não foram importadas à ordem, não lhe estavam previamente destinadas e nem lhe foram integralmente remetidas;

- do Anexo II percebe-se que sequer a quantidade (peso) das mercadorias indicadas pelo Fiscal no resumo "Conferência de Importação de Mercadorias (amostragem)" coincide com a informação constante das notas fiscais;

- na própria informação fiscal há inconsistências e isso se dá porque, a bem da verdade, não há prévio liame entre a importação - negócio jurídico autônomo realizado pela First S/A com o fornecedor estrangeiro e a posterior comercialização no mercado nacional;

- as informações inseridas nos extratos das Declarações de Importação são todas exclusivamente da First S/A, afastando, *ex vi* da Instrução Normativa SRF n.º 225/02, a caracterização da importação por conta e ordem, que ocorre quando, em razão de contrato firmado entre o importador e o terceiro, aquele promove o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida;

- tampouco se evidencia importação por encomenda, porque, também nesta modalidade, por força da Lei n.º 11.281/06 e da Instrução Normativa SRF n.º 634/06,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o registro da DI fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Siscomex, e, ainda, em campo próprio da ficha "importador" da DI deve-se consignar o número de inscrição do encomendante no CNPJ;

- pela análise dos documentos que instruem o Auto de Infração, infere-se que a acusação fiscal de importação indireta carece de elementos probantes de sua materialidade;

- o negócio jurídico importação foi firmado entre a First S/A e a empresa sediada no exterior, que cumpriu com as obrigações aduaneiras, promoveu a entrada física das mercadorias em seu estabelecimento, inserindo-as no ciclo econômico nacional, e, somente após a nacionalização, comercializou-as no mercado interno;

- cita decisões desse Conselho de Contribuintes;

- assim, conclui-se que: (i) o Estado competente para exigir o ICMS importação é aquele onde se encontra o estabelecimento importador (destinatário jurídico = First S/A), ou seja, Santa Catarina; (ii) o sujeito passivo na importação é, em conformidade com o art. 4º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96, aquele que promove a "*importação de mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade*", inclusive para fins de comercialização (como, aliás, prevê o art. 61, alínea d.I da Parte Geral do RICMS); (iii) novo ICMS é devido em razão do segundo negócio jurídico promovido pela First, a venda no mercado nacional de Preforma PET; e (iv) pelas aquisições de Preforma PET através de operações interestaduais tem direito ao aproveitamento do crédito, garantido pelo princípio da não cumulatividade do ICMS;

- o Auditor Fiscal presumiu a ocorrência da importação indireta com base em inconsistente amostragem o que fere a regra do art. 142 do Código Tributário Nacional;

- o princípio da legalidade traz, no Direito Tributário, uma tipificação rigorosa e, portanto, havendo qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato à norma é, forçosa a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional;

- a recomposição da conta gráfica e cobrança do ICMS e multas de revalidação e isolada são incabíveis no presente caso, pois não houve ausência de recolhimento do imposto no tempo certo;

- *ad cautelam*, ainda que devido fosse ao Estado Mineiro o ICMS importação, não procederia a cobrança do imposto, em razão da ausência de fundamentação e respaldo legal dos parâmetros para arbitramento da base de cálculo, sendo que o Fiscal adotou o valor das operações das notas fiscais de venda da First S/A, extraindo o ICMS de 12% (doze por cento) e incorporando o ICMS - importação à alíquota de 18% (dezoito por cento) e, ao fazê-lo, tomou por base o valor de revenda e não da importação propriamente dita, distorcendo o critério quantitativo do imposto supostamente devido pela importação, em flagrante violação ao art. 43, inciso I do RICMS, e sem qualquer apoio ou observância aos arts. 53 e 54 do RICMS;

- se a escorchantes penalidade não for cancelada por ausência de tipicidade, as circunstâncias permitem a relevação da multa isolada, conforme autoriza o § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75;

- é também indevida a multa de revalidação, pois não houve ausência de recolhimento do imposto no tempo certo;

- tratando-se de multa punitiva, de caráter pedagógico, sua fixação de orientar-se pelo princípio da razoabilidade, não podendo transmudar-se em confisco, o que atenta ao direito e propriedade, que a Constituição Federal tutela como garantia fundamental (art. 50, inciso XXII).

Ao final, requer a procedência de sua impugnação.

Da Instrução Processual

O Fisco acata, em parte, as alegações da Defesa e reformula o crédito tributário (fls. 500/504).

A Impugnante é regularmente intimada da reformulação do crédito tributário (fl. 510) e se manifesta às fls. 511/512, carreando aos autos o pedido de adesão ao Decreto n.º 45.931/12 e Resolução SEF n.º 4.409/12, em relação aos créditos originários da empresa Amacoco – Água de Coco da Amazônia Ltda, resultando na exclusão desta parcela do lançamento (fls. 514/530).

Em seguida, após vista dos autos, a Defendente adita a impugnação conforme documentos de fls. 532/536 dos autos, noticiando o pagamento do débito remanescente relativo à primeira acusação (adstrito às operações efetuadas com a empresa Amacoco Água de Coco da Amazônia Ltda) e reiterando todos os termos de sua impugnação em relação às demais questões.

Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 548/568, refuta as alegações da Defesa em resumo, aos argumentos seguintes:

- à época da autuação, a Impugnante não efetuava importações a partir de sua matriz, tendo realizado tais operações com a interveniência da empresa "First S/A", mas, na data presente, após a concessão de Regime Especial para importação de mercadorias ao abrigo do diferimento do imposto em Minas Gerais, ela realiza importações regularmente a partir do estabelecimento mineiro;

- a princípio, a preocupação foi comprovar que as importações realizadas pelas First S/A destinavam-se, integralmente, à destinatária mineira e as nove planilhas elaboradas englobam 37 (trinta e sete) notas fiscais e não simplesmente 9 (nove), como alegado, quase 31% (trinta e um por cento) do total;

- bastaria o "fechamento" de apenas uma importação, para que restasse comprovada a prática do ilícito fiscal e isto está muito bem caracterizado em várias planilhas;

- comenta as planilhas elaboradas frente aos pontos destacados pela Impugnante;

- deve ser rejeitada a tese patrocinada pela Impugnante de nulidade das planilhas demonstrativas, pois estas são irrefutáveis e reveladoras da prática nociva ao Erário Mineiro;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Impugnante em momento algum se insurge quanto às "notas fiscais complementares", integrantes do Anexo III (fls. 224/256) e tais documentos possuem outra característica reveladora da prática de importação indireta: no campo "descrição dos produtos", um pouco abaixo de tais descrições, traz a informação "IMP-005717";

- aparentemente trata de uma informação pouco relevante, mas o fato de apor tais caracteres revela que esta nota fiscal "complementar" refere-se à "Importação-Processo n.º IMP-005717". Neste caso, a Nota Fiscal original n.º 012.680 foi emitida em 22 de fevereiro de 2006 e a complementar de n.º 015060 em 26 de abril de 2006, dois meses e dois dias depois. Este fato caracteriza, de forma inequívoca, a cobrança de "variação cambial" - depreciação da moeda brasileira (real) frente a moeda da negociação (dólar americano) - ocorrida entre a data de fechamento e pagamento do negócio até a data do desembaraço aduaneiro. Note-se, ainda, que as quantidades citadas nas notas fiscais complementares são as mesmas das notas fiscais originais, o que é complementado é apenas o preço;

- são ao todo 32 (trinta e duas) notas fiscais, todas com as mesmas características e a mesma pertinência das notas fiscais emitidas anteriormente;

- o conjunto de provas leva, obrigatoriamente, à presunção de prévia existência de contrato firmado entre a First S/A e a Autuada para realização de importação a ordem, pois somente lastreada em contrato, a remetente das mercadorias poderia efetuar cobranças de outros encargos sobre uma mesma transação após decurso de tanto tempo;

- havendo a tradição da coisa (entrega) e o conseqüente pagamento, resta conclusa a transação, não cabendo reavaliações posteriores, a não ser em virtude de existência de cláusula contratual que assim as defina;

- considerando a regra do art. 173 do Código Tributário Nacional, não estava decaído o direito da Fazenda Pública Estadual constituir o presente crédito tributário;

- a Impugnante, na fase final de sua peça defensiva, tece comentários na tentativa de invalidar o arbitramento do valor da base de cálculo para cobrança do ICMS-Importação, a questão está explicada no Relatório Fiscal (fls. 13/14);

- a Fiscalização promoveu o arbitramento, valendo-se da prerrogativa contida no art. 51 da Lei n.º 6.763/75, pautando-se em valores constantes nas notas fiscais de remessa (emitidas pela First S/A), expurgando o valor do ICMS de 12% (doze por cento) e adicionando o ICMS importação à alíquota de 18% (dezoito por cento);

- o estorno do crédito de ICMS oriundo das operações de remessa de Santa Catarina para Minas Gerais decorreu de uma situação lógica, se o Fisco constatou que, efetivamente, as tais "operações interestaduais" foram na verdade importação indireta, então não há como admitir o creditamento relativo a estas operações, por nunca terem existido;

- as multas tem como base de cálculo o valor da operação sobre o qual está cobrando o imposto, sendo este valor alto, altas também as multas. As multas decorrem de tipificação legal anterior à ocorrência do fato gerador detectado, não sendo em nenhuma hipótese uma liberalidade;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no aditamento à impugnação, a Autuada repete as alegações apresentadas anteriormente, não carreando aos autos novos elementos passíveis de análise e/ou modificativos do feito fiscal.

Ao final, pede que seja julgado totalmente procedente o lançamento, no que se refere à parcela remanescente, após reconhecimento parcial do crédito constituído.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 573/584, que será parcialmente reproduzido nesta decisão, opina pela improcedência do lançamento, ressalvado o recolhimento efetuado pela Impugnante.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versava, inicialmente acerca das seguintes imputações fiscais:

1) aquisição de mercadorias e aproveitamento do crédito a elas correspondente, dos Estados do Ceará (Metalgráfica Cearense S/A), Pará (Amacoco Água de Coco da Amazônia Ltda) e Pernambuco (Rexam Avergae e Amacoco Água de Coco da Amazônia Ltda), cujos remetentes são detentores de benefícios fiscais concedidos unilateralmente e não autorizados no âmbito do CONFAZ;

2) importação de mercadorias (Preforma PET) no exercício de 2006, através de *trade company* denominada First S/A, localizada em Florianópolis/Santa Catarina, sem efetuar o recolhimento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais. A Fiscalização confrontou as Declarações de Importação (DIs) da First S/A com as notas fiscais por ela emitidas e destinadas a ora Impugnante e verificou que as mesmas mercadorias importadas foram destinadas a esta. Foram elaboradas nove planilhas denominadas “conferência de importação de mercadorias” para demonstrar que as mercadorias importadas teriam como destino final o Estado de Minas Gerais. Assim considerando, a Fiscalização exige o estorno do crédito apropriado oriundo do Estado de Santa Catarina;

3) falta de recolhimento do ICMS devido na importação de mercadorias realizada, segundo o Fisco, a ordem da Impugnante por empresa *trade company* localizada em Florianópolis/Santa Catarina.

Exigências de 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 XXVI.

Da Preliminar

Inicialmente, cumpre analisar a alegação da Impugnante de que o Auto de Infração, como ato administrativo que é, estaria sujeito a regime jurídico de direito público e, portanto, deveria observar a exigência dos pressupostos de validade dos atos administrativos, quais sejam: competência, finalidade, forma, motivo e objeto, bem como não poderia estar fundado em presunção como se afiguraria no caso em tela.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO III

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;
.....

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.
.....

Sustenta a Impugnante que o Auto de Infração estaria fundado em presunções.

O lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria).

Nos presentes autos, verifica-se que todos estes passos foram seguidos.

Cumpra destacar ser admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o pagamento do tributo devido.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo ou aumento da base de cálculo.

Importante também destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

Sobre a questão, a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro “Processo Administrativo Tributário”, assim se manifesta:

Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.

No caso concreto, a Fiscalização partiu de documentos fiscais e declarações de importação para concluir que houve importação indireta de mercadorias.

Não há dúvidas de que este fato constitui-se em uma presunção. Entretanto, tal presunção tem fundamentação nas disposições contidas no art. 194 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, *in verbis*:

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

.....
VII - exame dos elementos de declaração ou de contrato firmado pelo sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria ou serviço suscetíveis de se constituírem em objeto de operação ou prestação tributáveis;

Pela análise do dispositivo acima transcrito percebe-se que o mesmo contém hipóteses para aplicação da presunção legal nele ditada, sendo exatamente esta a hipótese dos autos.

Não restou evidenciado ter havido presunção fiscal, como quer a Impugnante, houve uma presunção fundada em norma legal e não refuta com os meios de prova em direito admitidos pela Defendente.

O Prof. Sandro Marino Duarte, ao discorrer acerca do tema, ensina:

A denominada presunção *juris tantum* permite a utilização de prova em contrário para ilidi-la. Portanto, se a legislação admite presunção de veracidade em relação a determinados efeitos provenientes de relação jurídica, também determinada, a despeito do ordenamento positivo, pode-se produzir prova em contrário, realizando-se o intento de fazer que a lei não incida sobre aquele determinado caso concreto e provando-se que a relação jurídica não existiu, ou seus efeitos não foram aqueles que a legislação teve por presumivelmente apuráveis.

Portanto, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que o relatório do Auto de Infração, complementado que foi pelo Relatório Fiscal e demais demonstrativos explicativos do lançamento regularmente enviados ao Contribuinte, identificam plenamente todos os requisitos do ato administrativo previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Do Mérito

Inicialmente, cumpre destacar que a Impugnante questiona, preliminarmente, a ocorrência de decadência.

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a 21 de novembro de 2006, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente de falta de recolhimento do ICMS relativo à importação e a questão do aproveitamento do crédito destas operações está diretamente vinculada à imputação de falta de recolhimento.

Neste ponto, é importante destacar que, a imputação fiscal relativa ao aproveitamento indevido de crédito originário das operações interestaduais com empresas que gozam de benefícios na origem, já não está mais em discussão nestes autos.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao exercício de 2006. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte, expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

No caso dos autos, a imputação é a falta de pagamento do ICMS que o Fisco considera devido na importação considerada indireta e o estorno do crédito advindo da desconsideração do pagamento realizado pela remetente na operação interestadual.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a 21 de novembro de 2006. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco no Auto de Infração, ora analisado, trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos por ela feitos.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a 21 de novembro de 2006, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2007, findando-se em 31 de dezembro de 2011.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2012.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 21 de novembro de 2011 (fl. 06), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao período de janeiro a 21 de novembro de 2006, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada em preliminar pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que, se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

É idêntico o entendimento deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria como se encontra demonstrado na decisão do Acórdão nº 2.143/00/CE, a seguir, parcialmente, transcrito:

PARA MELHOR CONDUZIRMOS NOSSO PENSAMENTO, FAREMOS INICIALMENTE UMA BREVE ABSTRAÇÃO A RESPEITO DO INSTITUTO DA DECADÊNCIA.

REFERE-SE ESTA, AO PRAZO LEGALMENTE ESTIPULADO PARA QUE A FAZENDA PÚBLICA, OCORRIDO O FATO GERADOR, EXERÇA O SEU DIREITO DE LANÇAR. PORTANTO, EMBORA SEMELHANTE AO INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO, COM ESTE NÃO SE CONFUNDE, EIS QUE GUARDAM AMBOS RELAÇÃO COM FASES TEMPORAIS DISTINTAS DA CADEIA DE TRIBUTAÇÃO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O ART. 150 DO CTN DISCIPLINA OS PROCEDIMENTOS ADSTRITOS À FIGURA DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO QUE OCORRE EM RELAÇÃO AOS TRIBUTOS CUJA LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, COMO É O CASO DO ICMS.

CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN, SE A LEI NÃO FIXAR PRAZO À HOMOLOGAÇÃO, SERÁ ELE DE CINCO ANOS, A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E, EXPIRADO ESSE PRAZO, SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA SE TENHA PRONUNCIADO, CONSIDERA-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, SALVO SE COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. OU SEJA, INEXISTINDO LANÇAMENTO OU NA HIPÓTESE DA CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA OBEDECE À REGRA ESTABELECIDA NO ART. 173, I.

ORA, O CASO DOS AUTOS, CONFORME VEREMOS ADIANTE AO TRATARMOS ESPECIFICAMENTE DAS IRREGULARIDADES APONTADAS, SE SUBSUME A RECLAMAR O IMPOSTO NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO, I.E., NÃO LANÇADO, RELATIVO ÀS IMPORTAÇÕES EFETUADAS.

E, PORTANTO, É INAPLICÁVEL AO PRESENTE CASO A REGRA INSERTA NO ALUDIDO ART. 150.

DA MESMA FORMA, E POR EXTENSÃO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM PRESCRIÇÃO. SE NÃO HÁ O LANÇAMENTO, NADA HÁ QUE SE COBRAR E, PORTANTO, NÃO TERIA SENTIDO ARGUIR PRAZO PARA O MANEJO DA AÇÃO DE COBRANÇA.

CONFORME ESTABELECE O ARTIGO 58 DA CLTA/MG, O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SERÁ FORMALIZADO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO.

OUTROSSIM, O ARTIGO 173 DO CTN PRECONIZA, QUE O DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINGUE-SE APÓS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.

Quanto ao mérito propriamente dito, após as alterações procedidas pelo Fisco e o reconhecimento e recolhimento efetuados pela Impugnante, o mérito a ser analisado pela Câmara cinge-se à imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS na importação indireta de mercadorias e o consequente aproveitamento do crédito lançado nas remessas interestaduais dessas mercadorias importadas.

Como restou demonstrado nos autos, a Impugnante é uma indústria de bebidas (refrigerantes) de grande porte que, além de produzir os produtos da linha Coca Cola Company, distribui outros como cerveja e chope das marcas Heineken, Itaipava, Kaiser, água mineral Crystal, sucos Del Valle, isotônicos, dentre outros, com filiais em toda a região do Triângulo Mineiro.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para efetuar a produção de toda a sua linha, adquire matéria prima e embalagens neste e em outros Estados. À época da autuação, para atingir seus objetivos, a Impugnante adquiria parte de sua matéria prima, as chamadas Preforma PET da empresa First S/A, localizada em Florianópolis/Santa Catarina.

Posteriormente, a Impugnante pleiteou e obteve Regime Especial para importação de mercadorias ao abrigo do diferimento do pagamento do imposto, passando a realizar as importações a partir do estabelecimento mineiro.

Há informação nos autos de que, atualmente, a Impugnante importa pelo estabelecimento matriz (autuado) referida matéria prima. Contudo, esta informação não é a mais importante para o deslinde da questão até mesmo porque não estão delineados nos autos os motivos que levaram a esta mudança de procedimento.

As mercadorias objeto da autuação são aquelas relacionadas nas notas fiscais apontadas na planilha de fls. 24/28, emitidas pela empresa First S/A, sediada no Estado de Santa Catarina, cujas cópias encontram-se acostadas aos autos.

O crédito tributário encontra-se demonstrado no quadro de fl. 13, sendo que para a apuração da base de cálculo o Fisco considerou os valores lançados nas notas fiscais emitidas pela First S/A, excluindo a parcela do imposto interestadual correspondente a 12% (doze por cento) e incorporando o imposto devido na operação interna pela alíquota de 18% (dezoito por cento).

A Impugnante afirma que o Supremo Tribunal Federal – STF fixou entendimento no sentido de que a incidência do imposto na importação de mercadoria ocorre no desembaraço aduaneiro e que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária é o Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário jurídico da mercadoria, que não se limita ao estabelecimento em que houver a entrada física do produto, transcrevendo decisões neste sentido.

Salienta que não há a caracterização da importação por conta e ordem, nem a prévia destinação das mercadorias, uma vez que a importadora First S/A é uma empresa enquadrada na atividade de comércio atacadista e que realiza negócios próprios nas áreas de importação e exportação.

Destaca que a amostragem realizada pelo Fisco é insuficiente, uma vez que do universo de mais de 120 (cento e vinte) notas fiscais, teriam sido utilizadas na amostragem apenas 9 (nove) documentos.

Contesta, também, a afirmativa do Fisco de que as mercadorias eram remetidas para o estabelecimento mineiro logo após a importação, destacando que determinados produtos foram encaminhados em três partidas num interregno de até 30 (trinta) dias.

Menciona, ainda, a existência de diferença entre as quantidades importadas e aquelas remetidas para Minas Gerais.

Afirma, também, que os documentos de importação não fazem qualquer vinculação ao seu estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante as decisões judiciais colacionadas pela Impugnante, pode-se afirmar que a matéria ainda não se encontra pacificada nos tribunais superiores, razão pela qual as posições trazidas aos autos não refletem a interpretação da Fazenda Pública Estadual.

No tocante à amostragem realizada pelo Fisco, a Impugnante equivoca-se ao apresentar os números, pois ao contrário do alegado, o Fisco analisou 9 (nove) declarações de importações vinculadas a 37 (trinta e sete) notas fiscais, o que corresponde a aproximadamente 30% (trinta por cento) dos documentos relacionados na planilha de fls. 24/28.

Nas planilhas denominadas de “Conferência de Importação de Mercadorias” (Anexo II - fls. 154/223) estão anotados os principais dados da DI – Declaração de Importação (extratos obtidos no sistema Siscomex), como: razão social do importador, CNPJ, número da DI, data do desembarço aduaneiro, país de origem, quantidade de mercadorias importadas, NCM, descrição das mercadorias importadas e ainda, os dados relativos às notas fiscais acobertadoras do trânsito destas mercadorias até o contribuinte mineiro, emitidas pela First S/A.

Na acusação fiscal, o Fisco segregou operações em que entendeu que a importação teria sido realizada por conta e ordem da Impugnante e aquelas outras com destino prévio de encaminhamento para o território mineiro.

Nos termos da Instrução Normativa n.º 225/02 da Receita Federal do Brasil, a importação por conta e ordem se caracteriza quando importador promove, em seu próprio nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra pessoa em decorrência de contrato. O ato normativo em comento assim destaca:

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.

Neste sentido, a afirmativa do Fisco não restou comprovada nestes autos. Tal fato, entretanto, por si só, não conduz ao deslinde da questão, uma vez que a discussão está atrelada à prévia destinação das mercadorias, de modo a caracterizar ou não a hipótese de importação indireta.

A legislação regulamentar mineira que rege a espécie assim trata a matéria:

Parte Geral do RICMS/02

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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";

d.4 - o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;

d.5 - onde ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem nas demais hipóteses, observado o disposto no § 1º deste artigo;

.....

Note-se que, ao regulamentar a lei mineira, o RICMS/02 relativizou a regra da destinação prévia, uma vez que a entrada física somente será observada como regra de definição da sujeição ativa após a análise dos dispositivos anteriores.

Neste caso, é preciso analisar se o importador First S/A agiu como mero despachante da Impugnante ou se de fato importou mercadorias para o comércio em geral.

Para isso a amostragem realizada pelo Fisco é suficiente em termos quantitativos, pois representa 30% (trinta por cento) das operações.

Analisando a primeira amostragem (fls. 155/164), conclui-se que o montante importado foi integralmente transferido para o estabelecimento mineiro, num prazo próximo de 20 (vinte) dias, contados da data de desembarço (24 de março de 2006), sendo que as remessas aconteceram entre os dias 28 de março de 2006 e 18 de abril de 2006.

O valor da importação corresponde a R\$ 366.852,76 (trezentos e sessenta e seis mil, oitocentos e cinquenta e dois reais e setenta e seis centavos), acrescido do recolhimento a título de Imposto de Importação no valor de R\$ 66.033,48 (sessenta e seis mil e trinta e três reais e quarenta e oito centavos, totalizando, sem despesas aduaneiras e demais acréscimos, o montante de R\$ 432.886,24 (quatrocentos e trinta e dois mil, oitocentos e oitenta e seis reais e vinte e quatro centavos).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foram vinculadas pelo Fisco 5 (cinco) notas fiscais, quais sejam: 013692, 014317, 014326, 014331 e 014344, que totalizam o montante de R\$ 685.263,43 (seiscentos e oitenta e cinco mil, duzentos e sessenta e três reais e quarenta e três centavos), o que resulta numa agregação de aproximadamente 58% (cinquenta e oito por cento).

A segunda amostragem (fls. 165/171) indica uma remessa de 39.769 Kg (trinta e nove mil, setecentos e sessenta e nove quilos) de um total importado de 39.773 (trinta e nove mil, setecentos e setenta e três), resultando numa diferença de apenas 4 Kg (quatro quilos), que nada representa para a análise do caso.

Quanto aos valores, a importação custou R\$ 167.827,38 (cento e sessenta e sete mil, oitocentos e vinte e sete reais e trinta e oito centavos), enquanto as remessas representam o montante de R\$ 284.282,42 (duzentos e oitenta e quatro mil, duzentos e oitenta e dois reais e quarenta e dois centavos), indicando uma agregação de aproximadamente 69% (sessenta e nove por cento).

Analisando a amostragem total realizada pelo Fisco constata-se:

Valor das Importações	Valor das Remessas	Agregação
R\$ 3.178.215,43	R\$ 5.013.233,55	57,7 %

Assim, pela análise financeira das operações, aplica-se ao caso o disposto na subalínea “d.1”, restando claro a importação com o fim específico de comercialização do produto importado, ainda que destinado a um mesmo adquirente.

Frise-se que as notas complementares destacadas pelo Fisco (Anexo III) demonstram a existência da importação, que não se nega nos autos. A emissão desses documentos, no entanto, não autoriza a ilação do Fisco, no sentido de que comprovam a cobrança de despesas não conhecidas no momento do desembaraço.

Alega, também, a Defesa, que a base de cálculo adotada pelo Fisco está equivocada, porquanto adota valores de revenda para cobrar imposto de importação, que possui base de cálculo definida na legislação.

O Fisco se sustenta na possibilidade de arbitramento, previsto no art. 51 da Lei n.º 6.763/75.

Como visto acima, os valores das remessas contém elevado percentual de agregação, o que de fato demonstra o equívoco da base de cálculo adotada pelo Fisco.

Desta forma, estando o importador sediado no Estado de Santa Catarina, Minas Gerais não é o sujeito ativo nas operações de importação, no caso dos autos, razão pela qual devem ser canceladas as exigências fiscais.

Quanto à apropriação dos créditos nas remessas da First S/A para a Impugnante, os valores foram identificados no quadro de fl. 12 e após levados à Recomposição da Conta Gráfica, resultou na exigência demonstrada no quadro de fl. 16.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O mérito do estorno dos créditos está diretamente vinculado à caracterização das importações como importação indireta.

Neste sentido, como não restou caracterizadas a imputação de importação indireta não devem ser mantidas as exigências relativas ao estorno do crédito das operações interestaduais.

Desta forma, não podem ser mantidas as exigências à exceção daquelas já excluídas pelo Fisco quando da reformulação do crédito tributário e aquelas reconhecidas pela Impugnante relativas às quais o recolhimento já foi efetuado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: 1) excluir as exigências relativas aos itens B e C do Auto de Infração (importação indireta); 2) considerar a reformulação procedida pelo Fisco às fls. 501/504 e o recolhimento efetuado pela Impugnante (fls. 511/530). Vencidos, em parte, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Relator) e René de Oliveira e Sousa Júnior, que mantinham as exigências relativas aos itens B e C do Auto de Infração. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Orias Batista Freitas.

Sala das Sessões, 03 de outubro de 2012.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora designada**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.646/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000171978-97
Impugnação: 40.010130895-79
Impugnante: Uberlândia Refrescos Ltda.
IE: 702145724.00-26
Proc. S. Passivo: Marlen Pereira de Oliveira/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Considerando que o Auto de Infração refere-se também a aproveitamento de créditos de ICMS oriundos de benefícios fiscais não autorizados, e que a parte relativa a esta infração encontra-se devidamente quitada ou excluída, a divergência a ser aqui esmiuçada restringe-se às exigências relativas aos itens B e C do relatório do Auto de Infração.

Na decisão proferida, o lançamento foi julgado parcialmente procedente, por voto de qualidade, para excluir estas infrações. No entanto, cabe observar que os elementos reunidos nos autos, que serão elencados abaixo, comprovam a correção das exigências feitas pelo Fisco quanto a elas.

A Impugnante é uma indústria de bebidas (refrigerantes) de grande porte, que efetuou importações com a interveniência de First S/A, localizada em Florianópolis/SC.

As mercadorias objeto da importação indireta são aquelas relacionadas nas notas fiscais apontadas na planilha de fls. 24/28, emitidas pela empresa First S/A, cujas cópias encontram-se acostadas às fls. 33/153. O aproveitamento do crédito destacado nestas notas fiscais foi estornado, conforme planilha às fls. 12.

Entendo que a empresa First S/A atuou de fato não como importadora, mas como despachante da empresa mineira, na importação indireta comprovada nos autos.

O Fisco, às fls. 155/223, apresenta nove planilhas denominadas de “Conferência de Importação de Mercadorias”, que compõem o Anexo II ao Relatório Fiscal, as quais comprovam a destinação das mercadorias importadas do fornecedor uruguaio para a Impugnante. Estas planilhas correspondem a 37 notas fiscais, de um universo de 120 que foram objeto da autuação. Demonstram a correspondência em quantidade e especificação quanto às mercadorias importadas em relação às remetidas para a Impugnante em Minas Gerais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como mencionado às fls. 11, ficou demonstrado que a proximidade entre as datas de desembaraço das mercadorias no porto seco e sua remessa para a Impugnante permite caracterizar a destinação prévia à Impugnante.

Note-se, ainda, que a mercadoria veio do fornecedor uruguaio, transportada por via rodoviária, sob os serviços de transporte de empresa do Rio Grande do Sul e foi desembaraçada no porto seco de Jaguarão/RS, conforme comprovado às fls. 155/223.

A empresa First S/A, à época da emissão das notas fiscais, mantinha seu estabelecimento em escritório nos 7º, 8º e 11º andares de prédio à Avenida Mauro Ramos, 1.450, no Centro de Florianópolis/SC, como se verifica às fls. 33/153. Sendo assim, não dispunha de espaço de armazenagem de mercadorias, muito menos no volume objeto da importação.

Contudo, não consta que as mercadorias tenham saído do porto seco gaúcho com destino a depósito fechado da First S/A ou a armazém geral contratado. Da mesma forma, não consta nas notas fiscais emitidas pela empresa catarinense que a mercadoria tenha sido retirada de algum endereço da empresa ou de outro contribuinte para ser remetido à Impugnante, o que demonstra que houve o mero envio das notas fiscais do despachante catarinense ao local onde acabava de ocorrer o desembaraço, saindo a mercadoria de porto seco gaúcho diretamente para o destinatário mineiro.

Ora, na definição constitucional de a qual ente da Federação é devido o ICMS na importação, a alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, do art. 155 da CF/88 dispõe que:

Art. 155 -

(...)

§ 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 o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

Já o art. 11, inciso I, alínea “d” da Lei Complementar nº 87/96 vem explicitar ainda mais, afirmando que:

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A legislação mineira trata a matéria da mesma forma:

Lei nº 6763/75:

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

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

1) tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

i - importados do exterior:

i.1 - o do estabelecimento:

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

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

i.1.3 - destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação, promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-lo àquele;(grifou-se)

Parte geral do RICMS/02:

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

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

d - importados do exterior:

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

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

d.3 - o do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-lo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

àquele, ressalvada a hipótese prevista na subalínea "d.1"; (grifou-se)

d.4 - o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;

d.5 - onde ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem nas demais hipóteses, observado o disposto no § 1º deste artigo;

(...)

Queda evidente que, no presente caso, o ICMS é devido ao Estado de Minas Gerais, onde se encontra o estabelecimento da Impugnante, para o qual a mercadoria era previamente destinada, quando da contratação da importação, e no qual efetivamente ocorreu a entrada física da mercadoria.

Acresça-se que o Fisco muito bem apontou que a Impugnante em momento algum se insurgiu, em sua defesa, quanto à constatação de que as notas fiscais complementares, integrantes do Anexo III – docs. fls. 225/256, correspondem à cobrança de “variação cambial”.

Também não trouxe qualquer outra explicação para o fato destes documentos fiscais possuírem outra característica reveladora da prática de importação indireta: no campo “descrição dos produtos”, um pouco abaixo de tais descrições, trazerem a informação relacionada à importação das mercadorias. Note-se, exemplificativamente, a menção “IMP-005717” contida na nota fiscal 015060, às fls. 225.

Tal informação revela que esta nota fiscal “complementar” refere-se à “Importação-Processo Nº IMP-005717”. Neste caso, a nota fiscal original nº 012680 foi emitida em 22/02/2006 (às fls. 42), e a complementar de nº 015060 foi emitida em 26/04/2006 (às fls. 225), dois meses e dois dias depois. Este fato caracteriza, de forma inequívoca, a cobrança de “variação cambial” - depreciação da moeda brasileira (real) frente à moeda da negociação (dólar americano) – ocorrida entre a data de fechamento e pagamento do negócio até a data do desembarço aduaneiro. Note-se ainda, que as quantidades citadas nas notas fiscais complementares são as mesmas das notas fiscais originais, o que é complementado é apenas o preço.

São ao todo 32 notas fiscais complementares, todas com as mesmas características e a mesma pertinência com notas fiscais emitidas anteriormente.

Tal fato apenas reforça a prévia existência de contrato firmado entre a First S/A e a Impugnante para realização de importação à ordem, pois somente lastreada em contrato a remetente das mercadorias poderia efetuar cobranças de outros encargos sobre uma mesma transação após decurso de tanto tempo. A lógica existente nas transações comerciais nos infere a esta conclusão. Havendo a tradição da coisa (entrega) e o consequente pagamento, resta conclusa a transação, não cabendo reavaliações posteriores, a não ser em virtude de existência de cláusula contratual que assim as defina.

Além disso, há que se considerar que a própria Impugnante reconhece em sua defesa que recebeu orientação da Associação dos Fabricantes Brasileiros de COCA-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COLA (às fls. 356/357), a qual está vinculada, para utilizar os serviços da empresa catarinense, porque esta é detentora de benefícios fiscais no Estado de Santa Catarina, como diferimento na importação de mercadorias e crédito presumido nas saídas destas, conforme disposto no art. 10, Anexo 3 c/c disposto no art. 15, inciso VIII, Anexo 2 ao RICMS/SC (às fls. 14).

Por esta razão, à época, o custo total da importação realizada via este despachante mostrou-se mais atraente do que a importação direta pela Impugnante.

À vista do exposto, fica demonstrado que a importação foi feita com destinação prévia para a Impugnante, e não como alega esta, uma importação pela empresa catarinense, que depois foi buscar cliente no mercado brasileiro.

Caracterizada a importação indireta, para a apuração da base de cálculo do ICMS devido pela importação, o Fisco considerou os valores lançados nas notas fiscais emitidas pela First S/A, excluindo a parcela do imposto interestadual correspondente a 12% (doze por cento), e incorporando o imposto devido na operação interna pela alíquota de 18% (dezoito por cento), conforme descrição às fls. 13.

A referência à suposta margem de lucro que teria sido agregada pela First S/A ao preço de importação das mercadorias não seria mais do que a incorporação dos custos de imposto de importação, desembaraço, frete e seguro do transporte do Uruguai ao Rio Grande do Sul, acrescidos da remuneração do despachante catarinense. Portanto, é plenamente compatível que este valor seja utilizado como base de cálculo, com fez o Fisco no presente caso.

Note-se que a importação indireta não permite o aproveitamento de crédito pela suposta operação interestadual entre o despachante catarinense e a Impugnante. Por isso, deve ser mantido o estorno de crédito realizado no item B da autuação.

As multas aplicadas no lançamento, quanto aos itens B e C, correspondem às irregularidades provadas nos autos.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário pelo Fisco às fls. 501/504 e considerando o recolhimento efetuado pela Impugnante às fls. 511/530.

Sala das Sessões, 03 de outubro de 2012.

**Alexandre Périssé de Abreu
Conselheiro**