

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

Acórdão: 20.248/13/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000190594-16  
Impugnação: 40.010134114-97  
Impugnante: Lester Eduardo Violla Gonçalves CPF 04213204600 - EPP  
IE: 139989782.00-29  
Origem: PF/Extrema

**EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO INDIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Constatou-se importação do exterior de mercadorias diversas por Contribuinte localizado em outra Unidade da Federação, com o objetivo prévio de destiná-la ao estabelecimento da Autuada em Minas Gerais, sem o recolhimento do imposto devido. Descumprimento do disposto no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea "a" da Constituição Federal, no art. 11, inciso I, alínea "d" da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 33, § 1º, item 1, alínea "i", subalínea "i.1.3" da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXIV da mesma lei. Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada realizou a importação de mercadorias por intermédio de interposta pessoa, mera operadora da logística da importação, estabelecida no Estado de São Paulo, com o prévio objetivo de destinação ao estabelecimento mineiro, porém sem o pagamento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, conforme o disposto no art. 33, § 1º, item 1, alínea "i", subalínea "i.1.3" da Lei nº 6.763/75 c/c art. 61, inciso I, alínea "d", subalínea "d3" do RICMS/02.

Exige-se o imposto incidente na operação, bem como as Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXIV, todos da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 53/64 e anexos de fls. 65/123.

A Fiscalização promove a juntada de documentos às fls. 130/133 e manifesta-se às fls. 134/141, contestando os argumentos da Impugnante.

Em função da juntada de documentos por parte da Fiscalização, nos termos do art. 140 do Regulamento dos Processos e Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, foi concedido à Autuada prazo para vista aos autos, que devidamente intimado, em síntese, ratifica sua Impugnação às fls. 145/148.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização volta a manifestar-se às fls. 153/155 e, novamente contesta os argumentos utilizados pela Impugnante, pedindo pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Como se verifica dos autos é fato incontroverso que as mercadorias foram importadas com o objetivo prévio de sua destinação ao estabelecimento da Autuada, situado em Carmo da Cachoeira – MG, tal como imputa a Fiscalização no Auto de Infração sob exame.

A lide traz de um lado a Fiscalização, defendendo a importação das mercadorias por intermédio de interposta pessoa, mera operadora da logística da importação, estabelecida no Estado de São Paulo, com o prévio objetivo de destinação ao estabelecimento mineiro.

Noutro giro, a Impugnante alega que o sujeito ativo da obrigação, em casos tais, é sempre o Estado de localização do destinatário jurídico da mercadoria, que entende ser aquele que figura como importador nos documentos aduaneiros, pouco importando o destino final das mercadorias importadas.

Posta assim a questão, cabe, inicialmente, uma análise da legislação pertinente, a começar da Constituição Federal, que estabelece na parte final da alínea “a” do inciso IX do § 2º de seu art. 155 que, na importação de bem ou mercadoria, o ICMS cabe ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário dos mesmos. Lembrando ainda que, nos termos de seu art. 146, compete à lei complementar, dentre outras matérias, dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes, bem como definir o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte dos impostos nela discriminados. Confira-se:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

(...)

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Seguindo este 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 Secretaria de Estado de Fazenda.

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

1) tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

i - importados do exterior:

i.1 - o do estabelecimento:

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

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

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

### RICMS/02

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

## 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";

Da análise dos supracitados dispositivos, depreende-se que tanto a Constituição quanto a lei complementar e a legislação mineira definem como destinatário da mercadoria, para o fim de determinação da sujeição ativa da obrigação relativa ao ICMS incidente na importação, o seu real importador, isto é, aquele estabelecimento a quem a mercadoria realmente se destinar.

Ou seja, o critério da destinação física não diz respeito ao local onde se dá a nacionalização da mercadoria, assim entendido aquele onde deva entrar fisicamente no país para o fim de processamento do seu regular desembaraço aduaneiro, mas àquele em que situado o domicílio ou o estabelecimento de quem efetivamente promova a sua integração ao ciclo econômico nacional, isto é, quem promover, direta ou indiretamente, a importação do bem ou mercadoria, com o fim de consumo, imobilização, comercialização ou industrialização. Sendo certo que o desembaraço aduaneiro, relativamente ao ICMS, apenas marca o momento (e o local) da ocorrência do fato gerador, mas não a sujeição ativa da obrigação decorrente da operação de importação.

Sobre o destinatário jurídico, esta é a posição do eminente professor Roque Carrazza, confira-se em ICMS, 9ª ed., 2003, Malheiros, p. 60/61:

Voltemos, porém, à idéia central, para que ela não se perca: cabe ICMS nas importações de bens, para que sejam integrados no ciclo econômico.

Já vimos que o tributo é devido, nestes casos, à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o destinatário do bem.

Nenhuma entredúvida pode surgir quando o destinatário do bem está localizado no próprio Estado onde se deu o desembaraço aduaneiro.

Dúvidas, porém, emergem quando o importador encontra-se estabelecido em Estado diverso daquele onde se deu o desembaraço aduaneiro.

(...)

A qual dos Estados é devido o ICMS? Àquele onde se deu o desembaraço aduaneiro? Àquele onde está situado o estabelecimento do importador? Ou àquele onde os bens importados afinal chegam?

Creemos que o ICMS é devido à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o estabelecimento do importador.

Pouco importa se o desembaraço aduaneiro deu-se noutro Estado. O desembaraço aduaneiro, no caso, é apenas o meio através do qual a importação se deu. O que a Constituição manda considerar para fins de tributação por via de ICMS é a localização do estabelecimento que promoveu a importação do bem.

Verifica-se, portanto, que o fator determinante do entendimento vincula-se àquele que tenha efetivamente praticado o negócio mercantil com o fornecedor estrangeiro, contraindo todos os direitos e obrigações decorrentes da compra e venda internacional.

Assim, para caracterizar-se como destinatário jurídico do bem ou mercadoria objeto da importação não basta meramente figurar como importador nos documentos aduaneiros relativos à operação é preciso satisfazer efetivamente tais condições ou requisitos.

Neste sentido, cita-se, exemplificativamente, decisão STF proferida no RE nº 268586-1/SP (DJ de 18/1/05), em que, apreciando caso similar, considerou sujeito ativo da obrigação o Estado, em cujo território situava-se o estabelecimento real destinatário das mercadorias importadas, não obstante figurasse como “importador”, na documentação aduaneira, outro estabelecimento seu, situado em outro Estado da Federação, onde desfrutava de vantagens fiscais que não tinha naquele.

Destaca-se da decisão retromencionada que *“o decisivo é saber a quem, segundo o teor do negócio jurídico subjacente ao ato material da importação, é destinada a mercadoria que o próprio adquirente ou, por ele, terceiro traz do exterior. Isto é, quem adquire a mercadoria à importação”*.

Registre-se, a propósito, que não se trata de decisão isolada aquela do RE nº 268586-1/SP, fato este corroborado pelo despacho que negou seguimento ao RE nº 447930/MG (julgamento em 16/10/2008 e publicação em 05/11/08), cuja transcrição faz-se 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 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, NEGO SEGUIMENTO AO EXTRAORDINÁRIO. 5. PUBLIQUEM. BRASÍLIA, 16 DE OUTUBRO DE 2008. MINISTRO MARCO AURÉLIO, RELATOR. (GRIFOU-SE)

Frise-se que, quando do julgamento do citado RE nº 268586-1/SP, considerou-se que o negócio jurídico da importação foi efetivamente praticado pelo estabelecimento paulista, tendo o pretenso “importador jurídico” atuado como mero intermediário, com o fim específico de auferir vantagens fiscais, restando assim caracterizada a simulação da suposta operação interestadual subseqüente à importação, pelo que o eminente Min. Marco Aurélio, relator, deixou expressamente consignado em seu voto-condutor a célebre desaprovação à evasão fiscal, nos seguintes termos:

POUCAS VEZES DEFRONTEI-ME COM PROCESSO A REVELAR DRIBLE MAIOR AO FISCO. O ACORDO COMERCIAL FUNDAP, FORMALIZADO ENTRE A IMPORTADORA E A ORA RECORRENTE, É PRÓDIGO NA CONSTRUÇÃO DE FICÇÕES JURÍDICAS PARA CHEGAR-SE À MITIGAÇÃO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO, ISSO EM VISTA DO FATO DE A IMPORTADORA ENCONTRAR-SE CADASTRADA NO SISTEMA FUNDAP, TENDO JUS, POR ISSO, A VANTAGENS FISCAIS. NO ACORDO, PREVIU-SE QUE A IMPORTADORA FIGURARIA NAS IMPORTAÇÕES DELE OBJETO COMO CONSIGNATÁRIA, O QUE IMPLICA DIZER QUE NÃO ATUARIA COMO SENHORA, EM SI, DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS PARA

POSTERIOR VENDA, MAS COMO INTERMEDIÁRIA, VINDO A SER REEMBOLSADA DE TUDO O QUE DESPENDESSE, INCLUSIVE TRIBUTOS, FRETES, ARMAZENAGEM, DESEMBARÇO ADUANEIRO E DEMAIS DESPESAS PERTINENTES À IMPORTAÇÃO, FICANDO A CARGO DA ORA RECORRENTE A DEFINIÇÃO DAS MERCADORIAS, ALFIM, TABULAR O NEGÓCIO JURÍDICO NO EXTERIOR, COM FIXAÇÃO DE PREÇO. (...) A TODA EVIDÊNCIA, TEM-SE QUADRO ESCANCARADO DE SIMULAÇÃO.

Cabe destacar que em razão do Decreto nº 43.785, de 15/04/04, que deu nova redação ao RICMS/02, as análises relativas a destino prévio e remessa da totalidade da mercadoria importada, com saída direta do porto ou aeroporto, passaram a exigir análise conjugada com outros fatores para, então, caracterizar a chamada importação indireta.

Com efeito, a redação atual assim dispõe:

Art. 61 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e

definição do estabelecimento responsável, é:

I- tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

d - importados do exterior:

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

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

**d.3 - o do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-lo àquele, ressalvada a hipótese prevista na subalínea "d.1"; (grifou-se)**

Assim, a destinação prévia só resta afastada com elemento caracterizador da importação indireta quando caracterizada a hipótese da subalínea d.1, ou seja, quando o estabelecimento que, direta ou indiretamente, promover a importação, fizer com o fim de consumo, imobilização, comercialização ou industrialização pelo próprio estabelecimento, o que não restou caracterizado no caso concreto.

Aqui resta patente que o estabelecimento formalmente importador não promoveu a importação com o fim de consumo, imobilização, comercialização ou industrialização pelo próprio estabelecimento, e sim com o fim de viabilizar a logística da operação, o que, inclusive, está expresso no contrato de fls. 131/133.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, analisando-se o caso concreto e a legislação posta, conclui-se que face à destinação prévia e não tendo a ZEIT importado as mercadorias com o fim de comercialização da mesma pelo seu próprio estabelecimento, o ICMS devido é de competência do Estado de Minas Gerais.

Por meio do Contrato de Importação de Mercadorias por Conta e Ordem de Terceiros, juntado ao presente PTA, firmado entre a Zeit Comercial Importadora e Exportadora Ltda e Lester Eduardo Violla Gonçalves (contribuinte mineiro), verifica-se que a Impugnante é quem negocia diretamente com os fornecedores estrangeiros todos os quesitos para a realização da operação comercial, e, também, quem arca com todos os custos e despesas que incidirem sobre a operação de aquisição das mercadorias no exterior.

Ressalte-se, por oportuno, que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força da limitação da competência do órgão julgador administrativo constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (art. 110 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos), verbis:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 02 de outubro de 2013.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**

D