

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.818/21/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001663213-44  
Impugnação: 40.010150800-21  
Impugnante: União Química Farmacêutica Nacional S/A  
IE: 525775526.03-75  
Proc. S. Passivo: RONALDO RAYES/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO INDIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Constatou-se a importação do exterior de mercadoria, por contribuinte de mesma titularidade da Autuada, localizado em outra unidade da Federação, com o objetivo prévio de destiná-la ao estabelecimento sediado em Minas Gerais, sem o recolhimento do imposto devido. Infração caracterizada nos termos do disposto no art. 33, § 1º, item 1, alínea "i", subalínea "i.1.2" da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização, para acatar a aplicação da redução da base de cálculo do imposto às operações alcançadas pelo benefício.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS em decorrência da importação indireta de mercadorias, realizada por intermédio do estabelecimento de mesma titularidade da Autuada, localizado no estado de São Paulo, CNPJ 60.665.981/0001-18, sem o recolhimento do imposto devido para o estado de Minas Gerais, no período de novembro de 2015 a dezembro de 2016.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 861/881.

Faz um panorama de suas áreas de atuação em diversas unidades pelo Brasil e diz que sempre cumpriu suas obrigações tributárias, mas que, no caso, a Fiscalização não aplicou a melhor interpretação das normas.

Ressalta que não pretende alegar inconstitucionalidade de qualquer norma, mas aplicar a sua correta interpretação, e destaca os dispositivos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 87/96 sobre a matéria, bem como a decisão do STF no ARE nº 665.134, em julgamento de 27/04/20, no sentido de que o sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.

Argumenta que, após o julgamento dos embargos declaratórios, em 10/11/20, definiu-se naquele processo que devem ser examinados apenas dois elementos essenciais: quem pactuou o contrato de compra e venda com o fornecedor no exterior e qual a modalidade de importação utilizada (direta, conta e ordem ou encomenda).

Entende que, pela leitura da decisão, o contribuinte é o importador indicado nas declarações de importação, quem pagou ao final pelas mercadorias, pouco importando se depois foram transferidas para a filial.

Afirma que, conforme a decisão, somente se admitiria a exigência do ICMS de outro que não o importador quando encontrados eventuais vícios ou defeitos no negócio jurídico.

Destaca que a decisão do STF definiu para cada modalidade de importação o destinatário legal da operação, ou seja:

- importação por conta própria: a pessoa destinatária econômica coincide com a jurídica, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva;
- importação por conta e ordem de terceiro: a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à importação e contrata o serviço de despacho aduaneiro;
- importação por conta própria, sob encomenda: a destinatária jurídica é a *trading company*, atua com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio.

Sustenta que, no caso, não se trata de operação por conta e ordem, nem por encomenda, mas importação direta do estabelecimento de São Paulo.

Diz que a única interpretação possível aos dispositivos da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/MG sobre a matéria é de que somente são tributadas pelo ICMS/Importação para MG as operações realizadas por encomenda ou por conta e ordem, mas jamais a importação direta com destinatário final em outra unidade da Federação.

Afirma que, no caso, o importador foi o estabelecimento matriz, em SP, que recolheu o imposto devido e arcou com todos os ônus das operações.

Cita Acórdão do CCMG no PTA nº 02.000209127- 88.

Subsidiariamente, alega incorreção na apuração do valor do imposto, por não observância de isenção do ICMS prevista para diversos produtos, o que configuraria vício insanável no lançamento e conseqüente nulidade do Auto de Infração.

Argumenta que a isenção, de igual forma, vale para o estado de São Paulo e para Minas Gerais, pois é decorrente do Convênio ICMS nº 100/97.

Também subsidiariamente, alega que a multa de revalidação aplicada tem efeito confiscatório e, nesse sentido, invoca os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

A Fiscalização reformula o lançamento às págs. 892/900, para acatar parcialmente a Impugnação quanto à aplicação do Convênio nº 100/97. Nesse sentido, aplica a redução da base de cálculo do ICMS em 60% (sessenta por cento) para dois produtos em que considera devido o benefício e invoca o disposto no art. 527, parágrafo único, do Anexo IX do RICMS/02, que determina similaridade de tratamento com a operação interestadual.

Reaberto prazo de 30 (trinta) dias à Impugnante, esta reitera as arguições de nulidade do lançamento, por incerteza quanto à base de cálculo, argumentando que a incorreção afetou 18 (dezoito) das 42 (quarenta e duas) notas fiscais, o que macularia pelo menos 30% (trinta por cento) do lançamento, fls. 903/924.

Alega, ainda, que nem todas as incorreções foram sanadas, uma vez que a Fiscalização não considerou que o medicamento Biocan M também faz jus ao benefício da redução da base de cálculo.

Reitera os argumentos de mérito da impugnação original e seus pedidos.

Em Manifestação de págs. 929/943, a Fiscalização argumenta que:

- a Constituição Federal prevê que o ICMS pela importação cabe ao Estado de localização do estabelecimento destinatário da mercadoria, qual seja, aquele que teve a intenção de importá-la e passou a ser o titular da mercadoria;
- não há que se considerar o estabelecimento do eventual importador ou o local do desembaraço, uma vez que configuram intermediários no negócio;
- também a Lei Complementar nº 87/96 estabelece o critério do local do destinatário da mercadoria e no mesmo sentido trata a Lei nº 6.763/75;
- constam nos autos elementos que evidenciam a destinação das mercadorias para Minas Gerais, quais sejam: indicação de bancos localizados em MG para pagamento dos tributos federais; emissão de declaração de trânsito aduaneiro de SP para a estação aduaneira de Varginha; coincidência de quantidades e números de lotes dos produtos entre as NF de transferência e as DI; observações dos CT-e e diversos documentos que demonstram que a empresa em MG foi a negociadora das importações;
- o STF, ao fixar a tese sobre o sujeito ativo da importação no ARE 665.134/MG, demonstra que, mesmo a mercadoria tendo o desembaraço aduaneiro em um estado, mas, destinada a outro, o ICMS/Importação cabe a este último, sendo o primeiro mero intermediário;
- a decisão do STF relaciona o conceito de “destinatário final” com aquele que dá causa à ocorrência da circulação da mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio;

- no caso dos autos, houve a transferência de domínio e a entrada física das mercadorias no estabelecimento de MG e, principalmente, a comprovação do destino prévio não deixa dúvidas de que este foi quem deu causa à importação;

- a reformulação do crédito contemplou a redução da BC devida nos termos do Convênio nº 100/97, sendo observados os procedimentos previstos no art. 120, inciso II, do RPTA;

- o benefício não se aplica ao produto “Biocan M”, uma vez que se limita aos produtos para uso na agricultura, pecuária, apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura ou sericicultura, sendo que aquele produto se destina a cães e gatos, que são animais domésticos e não se enquadram em nenhum dos termos apresentados;

- a penalidade aplicada tem respaldo no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75;

- não procede a alegação de que houve pagamento do tributo, pois eventual recolhimento para o estado de SP foi indevido.

Cita acórdãos do CCMG, consultas de contribuintes e decisões judiciais.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 944/960, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento, considerada a reformulação efetuada pela Fiscalização.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, “em razão da incerteza relativa à base de cálculo utilizada”.

Segundo ela, embora tenha o Fisco promovido a retificação do lançamento após a apresentação da impugnação, não foi observado que outras mercadorias também deveriam receber tratamento similar.

Sustenta que o produto “Biocan M” também faz jus ao benefício da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 100/97.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Constam do Auto de Infração a motivação do lançamento, as infringências cometidas e as penalidades aplicadas.

A metodologia utilizada no presente trabalho está descrita no relatório fiscal anexo ao Auto de Infração.

Quanto à alegação de incorreção na formação da base de cálculo do imposto para algumas mercadorias, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de págs. 899/901, aplicando-se o benefício da base de cálculo reduzida para os produtos Prólise e Gestran, conforme previsto no item 1 da Parte 1 do Anexo IV c/c art. 527 do Anexo IX, ambos do RICMS/02.

Em relação ao argumento da Defesa de que, embora tenha o Fisco promovido a retificação do lançamento quanto a parte das mercadorias, não foi observado que outras mercadorias também deveriam receber tratamento similar, confunde-se com o próprio mérito e, assim será analisado.

Destaca-se que a retificação do lançamento foi lavrada em conformidade com as disposições regulamentares, sendo que foi concedido à Autuada o prazo legalmente previsto para apresentar a sua defesa, nos termos do art. 120, § 1º, do RPTA, em total observância ao princípio do contraditório e ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS em decorrência da importação indireta de mercadorias, realizada por intermédio do estabelecimento de mesma titularidade da Autuada, localizado no estado de São Paulo, CNPJ 60.665.981/0001-18, sem o recolhimento do imposto devido para o estado de Minas Gerais, no período de novembro de 2015 a dezembro de 2016.

Como se vê, a discussão central dos autos diz respeito à definição do sujeito ativo da obrigação tributária.

Segundo o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “a”, da Constituição Federal, na importação de mercadoria, o ICMS cabe “ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria.”.

Destaque-se que desde esse comando original da Constituição é dado enfoque ao estabelecimento destinatário, o que também ocorre nas disposições infraconstitucionais.

Com efeito, a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 11, inciso I, alínea “d”, dispõe que o local da operação da mercadoria importada é o estabelecimento onde ocorrer a entrada física.

Seguindo a mesma orientação, a Lei nº 6.763/75, em seu art. 33, § 1º, estabelece como local da operação na importação o do estabelecimento:

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;”

Da mesma forma, estabeleceu o RICMS/02, ao regulamentar a matéria:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, immobilização, 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)

Observadas as disposições expressas, vigentes e válidas da legislação, a Fiscalização aponta, para o caso concreto, uma série de fatos que demonstram a prévia destinação das mercadorias ao estabelecimento mineiro da Autuada, ou seja:

- a indicação, nas declarações de importação, das instituições financeiras localizadas em MG para o recolhimento dos tributos federais;
- as informações complementares nas declarações de importação quanto à empresa mineira que promoveu o despacho aduaneiro;
- o próprio trânsito aduaneiro de SP para Varginha/MG e as NF-e com datas próximas e descrições, quantidades e até lotes de fabricação das mercadorias equivalentes às das declarações de importação;
- os conhecimentos de transporte com informações coincidentes com as das declarações de importação.

Dessa forma, o conjunto de elementos demonstra o destino certo e determinado das mercadorias para MG, com o estabelecimento mineiro na condição de real promotor das operações de importação.

Da análise dos supracitados dispositivos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 87/96, depreende-se que é definido 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.

Dessa forma, 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.

Nesse sentido, cita-se, exemplificativamente, decisão do Supremo Tribunal Federal - STF proferida no RE nº 268586-1/SP, na qual, 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.

Assim, a despeito de constar, na documentação relativa à importação, estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, sendo a mercadoria importada destinada a contribuinte mineiro e por este utilizada para consumo, imobilização, comercialização ou industrialização, será devido a este Estado o imposto relativo à importação.

Por outro lado, a Impugnante sustenta que não se trata de importação indireta, uma vez que foi ela própria que promoveu as importações, por seu estabelecimento em SP, não havendo importância se depois houve a transferência para a filial em MG.

A esse respeito, para sustentar sua posição, reporta-se à decisão do STF no Recurso Extraordinário ARE 665.134/MG, que firmou a tese jurídica para o Tema nº 520 da sistemática da repercussão geral, nos seguintes termos:

“O SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS INCIDENTE SOBRE MERCADORIA IMPORTADA É O ESTADO-MEMBRO NO QUAL ESTÁ DOMICILIADO OU ESTABELECIDO O DESTINATÁRIO LEGAL DA OPERAÇÃO QUE DEU CAUSA À CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA, COM A TRANSFERÊNCIA DE DOMÍNIO.”

Ressalte-se que também a Fiscalização, desde o relatório inicial do Auto de Infração, reportou-se à mesma tese fixada pelo STF para dar sustentação à imputação fiscal.

Da análise da decisão do STF, com todos os contornos dados pelos votos condutores do Relator, desde a primeira decisão de mérito até a decisão dos Embargos de Declaração, em 11/11/20, verifica-se que a tese fixada não afasta a aplicação do arcabouço legal utilizado pela Fiscalização para a situação concreta.

Pelo contrário, a tese do STF reforça o aspecto da efetiva destinação da mercadoria importada. Por ela, o caso concreto deve ser avaliado segundo as suas reais circunstâncias e não somente com vistas aos aspectos formalmente documentados.

Na decisão final após os embargos, o voto do Relator, seguido à unanimidade, aponta que o “destinatário final” para fins de definição do sujeito passivo é o “destinatário legal da operação da qual resulta a transferência da propriedade da mercadoria”. Contudo, ressalva o Ministro Edson Fachin:

“NO ENTANTO, É DE SE ATENTAR QUE O ASPECTO FORMAL NÃO PREVALECE SOBRE O CONTEÚDO, SENDO O SUJEITO PASSIVO QUEM DÁ CAUSA À OCORRÊNCIA DA CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, CARACTERIZADA PELA TRANSFERÊNCIA DO DOMÍNIO. EM OUTRAS PALAVRAS, EVENTUAIS VÍCIOS OU DEFEITOS DO NEGÓCIO JURÍDICO TRIBUTADO (A EXEMPLO DA FALSIDADE, ERRO, OMISSÃO, INEXATIDÃO, DOLO, FRAUDE, SIMULAÇÃO), NÃO DEVEM INFLUENCIAR NA DEFINIÇÃO DO DESTINATÁRIO FINAL.

COM EFEITO, A CORTE NÃO ADMITE A PREVALÊNCIA DE EVENTUAIS PACTOS PARTICULARES ENTRE AS PARTES ENVOLVIDAS NA IMPORTAÇÃO, QUANDO DA DEFINIÇÃO DO DESTINATÁRIO LEGAL E FINAL DA MERCADORIA IMPORTADA.”

Prosseguindo no voto condutor da decisão do STF, o Min. Fachin indica os parâmetros para a definição do sujeito ativo nas três modalidades que considera principais de importação:

PARTINDO DESSAS PREMISAS, DESTAQUEI AS TRÊS PRINCIPAIS MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO QUE PERMITEM ESTABELECEER PARÂMETROS SUFICIENTES NA DEFINIÇÃO DESSE SUJEITO ATIVO NAS DIVERSAS HIPÓTESES LEGALMENTE PERMITIDAS, INCLUSIVE NA SITUAÇÃO DESCRITA NOS AUTOS. A SABER: IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA; IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO; E IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, SOB ENCOMENDA.

DENTRO DESSAS MODALIDADES, CONCLUÍ COMO DESTINATÁRIO LEGAL DA OPERAÇÃO, EM CADA HIPÓTESE DE IMPORTAÇÃO, AS SEGUINTESS PESSOAS JURÍDICAS:

A) NA IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, A DESTINATÁRIA ECONÔMICA COINCIDE COM A JURÍDICA, UMA VEZ QUE A IMPORTADORA UTILIZA A MERCADORIA EM SUA CADEIA PRODUTIVA;

B) NA IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO, A DESTINATÁRIA JURÍDICA É QUEM DÁ CAUSA EFETIVA À OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO, OU SEJA, A PARTE CONTRATANTE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO CONSISTENTE NA REALIZAÇÃO DE DESPACHO ADUANEIRO DE MERCADORIA, EM NOME PRÓPRIO, POR PARTE DA IMPORTADORA CONTRATADA;

C) NA IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, SOB ENCOMENDA, A DESTINATÁRIA JURÍDICA É A SOCIEDADE EMPRESÁRIA IMPORTADORA (TRADING COMPANY), POIS É QUEM INCORRE NO

FATO GERADOR DO ICMS COM O FITO DE POSTERIOR REVENDA, AINDA QUE MEDIANTE ACERTO PRÉVIO, APÓS O PROCESSO DE INTERNALIZAÇÃO.

OU SEJA, ENTENDE-SE QUE O SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS INCIDENTE SOBRE MERCADORIA IMPORTADA É O ESTADO-MEMBRO NO QUAL ESTÁ DOMICILIADO OU ESTABELECIDO O DESTINATÁRIO LEGAL DA OPERAÇÃO QUE DEU CAUSA À CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA, COM A TRANSFERÊNCIA DE DOMÍNIO.

NAS SITUAÇÕES ENVOLVENDO ESTABELECIMENTOS DO MESMO PROPRIETÁRIO, É DE SE ATENTAR, COMO RESSALTADO DURANTE TODO O JULGAMENTO EMBARGADO, QUE A FORMA NÃO PREVALECE SOBRE O CONTEÚDO.

EM OUTRAS PALAVRAS, INDEPENDENTEMENTE DE QUEM CONSTAR FORMALMENTE COMO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR (MATRIZ OU FILIAL), O QUE DEVE DEFINIR O DESTINATÁRIO FINAL PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO É O TIPO DE IMPORTAÇÃO (IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA; IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO; E IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, SOB ENCOMENDA) E O PAPEL JURÍDICO E MATERIALMENTE DESEMPENHADO POR CADA ESTABELECIMENTO ENVOLVIDO NA OPERAÇÃO, INCLUSIVE A PARTIR DA FINALIDADE PRETENDIDA COM A AQUISIÇÃO DO BEM IMPORTADO E AFASTANDO EVENTUAIS VÍCIOS OU DEFEITOS DO NEGÓCIO JURÍDICO.”

Então, consideradas as três mencionadas modalidades de importação, a Impugnante afirma que seu caso não é de importação por conta e ordem de terceiro, nem sob encomenda, e que estaria enquadrada na 1ª situação – importação por conta própria.

De fato, limitada a análise às três modalidades, a situação presente não se identifica com a terceira opção, pois esta envolveria a participação de uma *trading company*, que não é o caso.

Contudo, também não é o caso da primeira opção, pois nesta, que seria a importação direta, a destinatária econômica coincide com a jurídica, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva. No caso, o estabelecimento de SP, que constou como importador nas operações e realizou os procedimentos formais para sua realização, não utilizou a mercadoria, mas imediatamente a repassou para o efetivo destinatário, o estabelecimento situado em MG. Portanto, não há a coincidência entre a destinatária jurídica e a econômica pressuposta pela decisão do STF.

Assim, das três modalidades elencadas, a mais adequada ao caso presente é a segunda – importação por conta e ordem de terceiro – em que a destinatária jurídica (a filial de MG) foi quem deu causa efetiva à operação de importação, ainda que a formalização do negócio e o despacho aduaneiro, tenham sido realizados em nome próprio da matriz em SP, tida como importadora contratada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, conforme tese fixada pelo STF, o imposto é devido ao estado onde está o estabelecimento que deu causa à importação, *in casu*, Minas Gerais, uma vez que foi a empresa autuada mineira quem recebeu as mercadorias em sua totalidade, para posterior inserção no ciclo econômico.

Diversas decisões deste CCMG concluíram dessa forma, destacando-se o Acórdão nº 23.568/20/1ª, confirmado pelo Acórdão nº 5.379/21/CE, em cujos julgamentos a questão foi abordada sob o enfoque da tese firmada para o Tema nº 520 do STF.

No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ-MG) baseou-se na mencionada tese fixada pelo STF:

TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO- CV 1.0000.20.029004-7/001, RELATOR(A): DES.(A) CARLOS HENRIQUE PERPÉTUO BRAGA, 19ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 16/07/2020, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 23/07/2020

(...)

DES. CARLOS HENRIQUE PERPÉTUO BRAGA  
(RELATOR)

VOTO

É PRECISO ANALISAR, PORTANTO, A DENOMINADA "IMPORTAÇÃO INDIRETA", CARACTERIZADA PELA SITUAÇÃO EM QUE A EMPRESA SE UTILIZA DE UMA FILIAL INTERMEDIÁRIA PARA ENTRADA DE MERCADORIAS IMPORTADAS NO PAÍS - NORMALMENTE ATRAVÉS DE ENTE FEDERADO ONDE A ALÍQUOTA DO ICMS É MAIS VANTAJOSA - E, POSTERIORMENTE, REDISTRIBUI OS PRODUTOS AOS VERDADEIROS DESTINATÁRIOS FINAIS.

O ESTABELECIMENTO INTERMEDIÁRIO, NESSAS HIPÓTESES, ATUA TÃO SOMENTE NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A PRERROGATIVA DO DESTINATÁRIO FINAL AO RECOLHIMENTO DO ICMS SOBRE A IMPORTAÇÃO, INDEPENDENTE DA EXISTÊNCIA DE FILIAIS INTERMEDIÁRIAS NA CADEIA DE CONSUMO, É SEDIMENTADA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. IMPORTAÇÃO INDIRETA. TRIBUTO DEVIDO AO ESTADO ONDE SE LOCALIZA O DESTINATÁRIO FINAL DA MERCADORIA. RATIO ESSENCIAL DA LEI. POLÍTICA FISCAL. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA N.º 07/STJ.

(...)

ALIÁS, EM RECENTÍSSIMA DECISÃO, EM REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL, O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL REVISITOU A MATÉRIA, RATIFICANDO O SEU ENTENDIMENTO E FIXANDO A SEGUINTE TESE:

QUESTÃO DE ORDEM. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. REPERCUSSÃO GERAL. REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. IMPORTAÇÃO. ART. 155, §2º, IX, "A", DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11, I, "D" E "E", DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. ASPECTO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. DESTINATÁRIO LEGAL DA MERCADORIA. DOMICÍLIO. ESTABELECIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE DOMÍNIO. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, SOB ENCOMENDA. 1. A DESPEITO DA EFICÁCIA DO PEDIDO DE RENÚNCIA À PRETENSÃO DO PEDIDO VERTIDO EM LIBELO E RESPECTIVA DECISÃO HOMOLOGATÓRIA DO JUÍZO, É VIÁVEL AVANÇAR QUANTO AO MÉRITO DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL IMBUÍDA DE REPERCUSSÃO GERAL. ART. 998, PARÁGRAFO ÚNICO, CPC. PRECEDENTES. 2. É POSSÍVEL A REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA NO QUE DIZ RESPEITO A QUESTÕES ITERATIVAMENTE DECIDIDAS PELO STF, SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. PRECEDENTE: RE-QO 582.650, DE RELATORIA DA MINISTRA PRESIDENTE ELLEN GRACIE, TRIBUNAL PLENO, J. 16.04.2008, DJE 24.10.2008. 3. FIXAÇÃO DA SEGUINTE TESE JURÍDICA AO TEMA 520 DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL: "O SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS INCIDENTE SOBRE MERCADORIA IMPORTADA É O ESTADO-MEMBRO NO QUAL ESTÁ DOMICILIADO OU ESTABELECIDO O DESTINATÁRIO LEGAL DA OPERAÇÃO QUE DEU CAUSA À CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA, COM A TRANSFERÊNCIA DE DOMÍNIO." PRECEDENTES. 4. UTILIZAÇÃO DE TÉCNICA DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL, SEM REDUÇÃO DE TEXTO, AO ART. 11, I, "D", DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL 87/96, PARA FINS DE AFASTAR O ENTENDIMENTO DE QUE O LOCAL DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO, PARA OS EFEITOS DA COBRANÇA DO IMPOSTO E DEFINIÇÃO DO ESTABELECIMENTO RESPONSÁVEL PELO TRIBUTO, É APENAS E NECESSARIAMENTE O DA ENTRADA FÍSICA DE IMPORTADO, TENDO EM CONTA A JURIDICIDADE DE CIRCULAÇÃO FICTA DE MERCADORIA EMANADA DE UMA OPERAÇÃO DOCUMENTAL OU SIMBÓLICA, DESDE QUE HAJA EFETIVO NEGÓCIO JURÍDICO. 5. QUESTÃO DE ORDEM RESOLVIDA COM A FINALIDADE DE FIXAR INTERPRETAÇÃO AO ART. 998, PARÁGRAFO ÚNICO, DO

CPC/15, ASSIM COMO HOMOLOGAR PEDIDO DE RENÚNCIA DA AÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 487, III, "C", DO MESMO DIPLOMA PROCESSUAL, COM A REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA EM TEMA DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL.

(ARE 665134 QO, RELATOR(A): EDSON FACHIN, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 27/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJE-148 DIVULG 12-06-2020 PUBLIC 15-06-2020) (GN)

PORQUE ELUCIDATIVAS, TRANSCREVO AS LIÇÕES DO MINISTRO RELATOR EDSON FACHIN QUANTO ÀS DIVERSAS MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO E À INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE ESSAS OPERAÇÕES:

(...)

EM SUMA, ENTENDE-SE QUE O SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS INCIDENTE SOBRE MERCADORIA IMPORTADA É O ESTADO-MEMBRO NO QUAL ESTÁ DOMICILIADO OU ESTABELECIDO O DESTINATÁRIO LEGAL DA OPERAÇÃO QUE DEU CAUSA À CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA, COM A TRANSFERÊNCIA DE DOMÍNIO.

PORTANTO, O ENTENDIMENTO PROPOSTO TEM APTIDÃO PARA ABRANGER AS TRÊS HIPÓTESES MAIS COMUNS DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO".

Em relação aos valores apurados e à alegação de incorreção na formação da base de cálculo para algumas mercadorias, observa-se que a Fiscalização reformulou o crédito tributário às págs. 892/900, acolhendo em parte a aplicação do disposto no Convênio ICMS nº 100/97 quanto ao benefício da base de cálculo reduzida para os produtos "Prólise" e "Gestran", medicamentos de uso exclusivo na pecuária, nos termos do item 1 da Parte 1 do Anexo IV c/c art. 527 do Anexo IX, ambos do RICMS/02.

Não procede a alegação da Defesa de que outras mercadorias também deveriam receber tratamento similar, como o produto "Biocan M", por estar contemplado pelo Convênio ICMS nº 100/97.

Ocorre que o benefício só é aplicável a produtos para uso na agricultura, pecuária, apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura ou sericicultura. Por sua vez, pelo que se extrai dos autos, o produto "Biocan M" é indicado para a prevenção e tratamento exclusivamente em cães e gatos, que são animais domésticos e não se enquadram em nenhum dos termos apresentados no dispositivo. Além disso, não foi especificado qualquer outro produto contemplado pelo benefício.

A Multa de Revalidação foi corretamente aplicada, em estrita observância à previsão do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Não cabe o argumento da Impugnante de que não houve falta de pagamento de tributo, uma vez que ele foi recolhido ao estado de São Paulo. A multa aplicada é

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo imposto não recolhido para Minas Gerais. O recolhimento porventura realizado para aquele Estado ocorreu de forma indevida, não considerando o correto sujeito ativo da obrigação tributária.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa e afronta aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar a aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in 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 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização de págs. 892/900. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Caio César Morato e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Bernardo Motta Moreira.

**Sala das Sessões, 15 de julho de 2021.**

**Heldo Luiz Costa**  
**Relator**

**Marco Túlio da Silva**  
**Presidente**

D