

Acórdão: 14.841/01/3.^a
Impugnação: 40.010102622-96
Impugnante: COFAP - Companhia Fabricadora de Peças
Proc. Sujeito Passivo: Andres Dias de Abreu
PTA/AI: 01.000137033-64
Inscrição Estadual: 382.304496.01-90
Origem: AF II - Lavras
Rito: Ordinário

EMENTA

IMPORTAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – Acusação fiscal é a falta de recolhimento do imposto devido pela importação indireta de óleo de petróleo lubrificante com aditivo. A documentação acostada aos autos comprova que a importação foi realizada pelo estabelecimento paulista e destinou apenas parte da mercadoria ao estabelecimento mineiro. Exigências fiscais canceladas. CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – Restou comprovado nos autos estarem corretos os aproveitamentos de créditos destacados nas notas fiscais de aquisições interestaduais das mercadorias importadas já que se concluiu pela impertinência da acusação fiscal de que as mercadorias foram importadas indiretamente por estabelecimento mineiro. Exigências fiscais canceladas.

Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de pagamento do imposto devido pelas importações de óleo aditivado, importado do exterior, desembaraçado pelo estabelecimento matriz, situado em outra unidade da Federação e destinado ao estabelecimento filial situado neste Estado e aproveitamento indevido dos créditos referentes a essas operações.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 76 a 100), por intermédio de procurador regularmente constituído.

Sustenta que, conforme consta dos Extratos das Declarações de Importação, emitidos pela Secretaria da Receita Federal, o importador, nas referidas operações é a *COFAP Cia. Fabricadora de Peças* sediada na cidade de Santo André – SP.

Defende que as referidas operações de importação, ocorridas no Estado de São Paulo e promovidas por seu estabelecimento matriz, localizado naquele Estado,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

foram executadas dentro do que dita a legislação tributária, com o recolhimento do ICMS devido ao Estado de São Paulo, não havendo valores a serem recolhidos ao Estado de Minas Gerais.

Afirma que a Constituição Federal - CF/88, em seu art. 155, § 2º, IX, “a”, delegou aos Estados-Membros e ao Distrito Federal a competência para a instituição do ICMS incidente sobre as operações de importação de mercadorias.

Assevera que a norma constitucional, ao delegar a competência tributária, já determina o critério espacial a ser utilizado na identificação do sujeito ativo da obrigação tributária: o Estado onde se localiza o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.

Entende que, para determinar-se o sujeito ativo da obrigação tributária faz-se necessária a identificação de qual é o estabelecimento destinatário das mercadorias importadas.

Argüi que, na operação jurídica de importação, o destinatário da mercadoria é o Importador, ou seja, aquele que contratou, adquiriu, pagou e desembarçou a mercadoria importada devendo caber o imposto ao Estado onde estiver localizado tal estabelecimento.

Sustenta que o fato do importador remeter a mercadoria importada diretamente do local do desembarço para outro, por si só, não lhe retira a condição de ser o contribuinte do ICMS incidente na importação.

Observa que, nos termos do art. 80, I, “a”, do Decreto n.º 91.030/85 – Regulamento Aduaneiro, importador é qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro.

Conclui, em razão deste dispositivo legal, que, no caso em comento, o importador foi o estabelecimento matriz da Impugnante, situado no Estado de São Paulo, conforme comprovam os extratos das Declarações de Importação, emitidos pela Secretaria da Receita Federal.

Defende que a entrada das mercadorias importadas no Estado de São Paulo está legalmente comprovada pelas Notas Fiscais de Entrada, acostadas aos autos e que, uma vez comprovada a entrada ficta da mercadoria no estabelecimento não existe nenhum impedimento legal para que o Importador, da própria repartição aduaneira, emita Nota Fiscal de Remessa para estabelecimento filial situado em outro Estado da Federação.

Questiona as disposições constantes da Instrução Normativa n.º 02/93 julgando que apresentam interpretação equivocada do critério espacial do ICMS sobre importações fixado pelo art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF/88.

Cita jurisprudência do STF e defende que o entendimento de que o destinatário da mercadoria importada, para fins de ICMS, é o destinatário físico da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria, conforme consta do Convênio ICMS n.º 03/94, encontra-se superado pelo Convênio ICMS n.º 02/95.

Afirma que o art. 11, inciso I, alínea “d”, da Lei Complementar n.º 87, de 13/09/96, respeitou integralmente a regra constitucional de que o ICMS incidente na importação é devido ao Estado onde se situar o estabelecimento destinatário dos bens importados, mas apenas elegeu a pessoa responsável subsidiariamente pelo pagamento do ICMS incidente na importação, no caso de inadimplemento pelo contribuinte importador.

Observa que o mesmo diploma legal, em seu art. 20, admite que a entrada da mercadoria, para termos de incidência do ICMS, pode ser meramente ficta ou simbólica e, sendo assim, acredita que o simples fato das mercadorias serem transferidas para uma filial no Estado de Minas Gerais não teria o condão de fazer nascer a obrigação de recolhimento do imposto a este Estado.

Entende haver contradição na exigência Fiscal, uma vez que, com base no art. 3º, inciso I, do Decreto n.º 38.104, de 28/06/96 - RICMS/96, o Fisco Mineiro exige também o recolhimento do imposto na hipótese contrária a da versada no lançamento em lide, ou seja, quando o desembaraço da mercadoria ocorre em Minas Gerais e ela é remetida diretamente para outro Estado da Federação.

Contesta a glosa de créditos referentes a essas mercadorias transferidas da matriz paulista ao argumento de que o aproveitamento desses créditos foi feito dentro do que determina o art. 66, § 1º, item 2.2, do Decreto n.º 38.104, de 28/06/96 - Decreto n.º 38.104, de 28/06/96 - RICMS/96 e de que o óleo lubrificante aditivado integra as auto-peças fabricadas por ela.

Cita jurisprudência do CC/MG e defende que o que ocorre é a centralização, na matriz paulista, de toda importação de óleo lubrificante necessário à fabricação das autopeças produzidas em suas filiais sendo esta centralização uma demanda da própria natureza da mercadoria.

Explica que, por se tratar de mercadoria em estado líquido, ela é condicionada em *containers*, de 18 toneladas, sendo inviável operacionalmente e antieconômica a importação individualizada para cada filial já que a capacidade alocada no referido cofre de carga é grande comparada a demanda por filial.

Assevera que a centralização das importações do grupo empresarial na matriz é imposição de racionalidade empresarial, não tendo qualquer conotação de evasão fiscal, tanto que houve o pagamento do imposto devido ao Estado de São Paulo.

Requer, ao final, que seja julgada procedente a Impugnação e cancelado o lançamento tributário.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 145.

O Fisco, em manifestação de fls. 147 a 149, refuta as alegações da defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa que as alegações quanto à inconstitucionalidade para aplicação de normas legais que regulamentam a matéria neste Estado não se incluem na competência do órgão julgador administrativo.

Sustenta que “o estabelecimento destinatário da mercadoria, independentemente de ter sido parte ou não dos produtos, foi o estabelecimento fabril de Lavras” (sic).

Afirma que a Impugnante procedeu com intuito de simular operações de importação como se tratassem de uma simples transferência de produtos nacionais entre matriz e filial quando informa, na nota fiscal de transferência, o Código de Situação Tributária “00”.

Alerta para o fato de que foram citados nas referidas notas fiscais de transferência dados de uma transportadora (Expresso Nepomuceno) que não transportou as mercadorias pois quem prestou esses serviços foi a *Transportes Dalçoquio S/A*.

Entende ter havido perdas para o Erário Mineiro, em duplicidade, em razão de não ter sido feito o recolhimento do imposto quando da importação e por ter a Impugnante reduzido seus débitos com créditos indevidamente transferidos pelo estabelecimento matriz.

Discorda do conceito de importador defendido na Impugnação por entender ser fruto de interpretação “estanque” da norma legal julgando necessário que seja feita a análise em razão do estabelecimento destino da mercadoria.

Requer, ao final, que seja julgada improcedente a Impugnação e aprovado integralmente o feito fiscal.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 160/169, opina pela improcedência do lançamento.

DECISÃO

O lançamento tributário versa sobre a exigência de ICMS, MR e MI pela falta de pagamento do imposto devido pelas importações de óleo aditivado, importado do exterior, desembaraçado pelo estabelecimento matriz, situado em outra unidade da Federação e destinado ao estabelecimento filial situado neste Estado e aproveitamento dos créditos referentes a essas operações.

O cerne da questão, relativamente ao lançamento em lide, se resume na interpretação do artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal, a qual estabelece que incide ICMS na entrada de mercadoria importada do exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A interpretação do dispositivo supra exige necessariamente a aplicação da interpretação sistemática e da interpretação teleológica, ou seja, buscar-se interpretar considerando a norma inserida no conjunto do ordenamento jurídico que trata da espécie além de interpretar buscando a finalidade da norma, a intenção do legislador.

Sabe-se que o referido dispositivo constitucional teve como escopo evitar que unidade qualquer da Federação se utilizasse da concessão de favores e benefícios fiscais com o propósito de atrair empresas para seu território e, conseqüentemente, arrecadar o imposto estadual relativamente à operação.

É por demais sabido que, com esse procedimento, a unidade federativa usufrui da arrecadação do imposto na operação de importação, considerando-se somente os efeitos relacionados com o ICMS, além de usufruir da arrecadação do imposto na operação subsequente de saída da mercadoria para o outro Estado.

O Estado, ao qual realmente se destinar a mercadoria, além de não usufruir do imposto na operação de importação, teria de suportar o "ônus" do crédito do imposto concernente à operação interestadual.

A Fazenda Pública Estadual publicou, em 27 de fevereiro de 1998, o Decreto n.º 39.447 que disciplina a concessão de moratória, a compensação com crédito acumulado do ICMS, bem como a remissão de crédito tributário, relativamente à importação de produtos destinados a contribuinte mineiro, via estabelecimento situado em outro Estado. Assim, créditos tributários, constituídos ou não, usufruiriam desses benefícios.

Infere-se, de pronto, a dificuldade de caracterização e enquadramento das ocorrências fáticas no dispositivo constitucional em comento, interpretado literalmente, sob pena de inviabilização da exigência fiscal. Tanto assim é essa a conclusão quando se constata que, no Decreto em apreço, os benefícios fiscais estão amarrados a compromisso dos interessados de realizarem suas importações predominantemente através dos estabelecimentos mineiros.

Assim, a própria Fazenda Pública mineira mostrou-se impotente ante à interpretação sistemática e à interpretação teleológica do dispositivo constitucional em comento. A prova desse fato é a edição do decreto citado, com a conseqüente extinção ou remissão do crédito tributário respectivo, após determinado lapso de tempo.

Por outro lado, a norma constante na alínea "d", do inciso I, do art. 11, da Lei Complementar n.º 87, de 13/09/96, parece estabelecer o critério da entrada física como regra geral para determinação do contribuinte nas operações de importação.

Ora, naturalmente que não se pode interpretar literalmente tal dispositivo, até porque estar-se-ia negando a existência de um segmento comercial cada vez mais significativo, operando exatamente no ramo de importação.

A norma tributária alcança o setor econômico para tributar, auferindo, assim, receitas essenciais à administração do Estado; não o atinge, no entanto, com o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

objetivo de mudar conceitos e desconhecer atos e fatos jurídicos da maior relevância para o segmento econômico-produtivo-comercial.

Entender, em qualquer hipótese de importação, que o contribuinte do ICMS seja o destinatário físico do produto é subtrair à tributação o valor agregado por este segmento comercial, de importância indiscutível, todas as vezes que a entrega se fizer diretamente ao cliente do importador.

Evidentemente, uma norma infraconstitucional não pode tornar inócua a norma constitucional, que determina a tributação, quando da realização de operação de circulação de mercadoria.

Há que se tributar, pois, não somente a operação de importação, que tem o importador como destinatário, em seu aspecto jurídico, mas, também, a operação subsequente por ele realizada, agora na qualidade de alienante. São, portanto, duas operações a serem tributadas, a importação e a posterior comercialização pelo importador.

A interpretação a ser dada ao dispositivo da Lei Complementar há de ser outra, que não a literal.

Na verdade, é de amplo conhecimento o fato de que o dispositivo em questão tem por finalidade resolver conflito de competência tributária, função original de lei complementar, como bem determina a CF/88.

O critério da entrada física para determinação do verdadeiro importador da mercadoria e, via de consequência, do sujeito ativo da obrigação tributária, no caso do ICMS, aplica-se, apenas, nas seguintes hipóteses:

- quando a pessoa jurídica importa por um de seus estabelecimentos, mas o destina a outro, também seu, diverso daquele que consta, na documentação, como importador, a totalidade da mercadoria importada;

- quando houver simulação, assim entendida a hipótese em que o bem importado tenha destinação específica, ou seja, quando esteja predestinado a pessoa diversa daquela que a importou.

Esse é o entendimento correto adotado pelo legislador mineiro, que assim se posicionou na Lei 6763/75, redação posterior à Lei Complementar n.º 87/96:

"Art. 33 - (...)

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

1) - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

1 - importados do exterior:

1.1 - o do estabelecimento:

1.1.1 - que, direta ou indiretamente, promover a importação;

1.1.2 - destinatário, onde ocorrer a entrada física de mercadoria ou bem, quando a importação for promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, da mesma titularidade daquele ou que com ele mantenha relação de interdependência;

1.1.3 - destinatário, onde ocorrer a entrada física de mercadoria ou bem, quando a importação, promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-los àquele;

(...)"

Na primeira hipótese (1.1.1), responsável é o importador jurídico, ainda que o mesmo tenha utilizado representante (importação indireta).

Já nas demais hipóteses (1.1.2 e 1.1.3), para efeitos tributários, será considerado importador o estabelecimento ao qual se destine, fisicamente, o produto importado.

Conclui-se:

a) **regra geral, na operação de importação, para definição da competência tributária, não importa o local de desembarço, mas sim o local onde esteja situado o estabelecimento importador;**

b) a norma tributária não pretende desconsiderar a existência do setor comercial importador, pois fazê-lo significaria deixar de se tributar o agregado deste setor, procedimento não autorizado pela CF/88;

c) **o fato de o importador remeter a mercadoria importada diretamente do local do desembarço para o seu cliente, por si só, não retira do importador a condição de contribuinte do ICMS.** Logo, sendo o importador mineiro, a este Estado caberá o tributo devido e a recíproca é verdadeira;

d) o importador mineiro, contribuinte do ICMS, tem, observada a legislação aplicável, direito a creditar-se do imposto pago na operação de importação;

e) a norma constante da alínea "d" do inciso I do artigo 11 da Lei Complementar 87/96 aplica-se apenas nas seguintes hipóteses:

- tratando-se de estabelecimentos da mesma pessoa jurídica e constando um como importador e outro como destinatário físico da totalidade, ou maior parte, da mercadoria importada, considera-se, para efeitos tributários, que a operação de importação foi realizada pelo estabelecimento ao qual se destinou fisicamente a totalidade, ou maior parte, da mercadoria;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- quando se busca evitar a "simulação" por meio de triangulação da importação, ou seja, quando o bem for prévia e especificamente destinado a pessoa diversa daquela que a importou e a ela for diretamente destinada quando do desembaraço aduaneiro, considera-se contribuinte do ICMS o destinatário físico.

Assim, unicamente nestas hipóteses, estando o destinatário físico localizado em território mineiro, o tributo caberá a este Estado. Estando localizado em outra unidade da Federação, a ela caberá o imposto. Estes entendimentos se coadunam com os ditames da Instrução Normativa n.º 02/93.

Ora, sabe-se que o Princípio da Reserva Legal e da tipicidade cerrada em matéria de lançamento tributário deve ser observado pela autoridade lançadora e que a tributação com base na presunção somente é admissível nos casos previstos em lei.

Logo, para o caso em tela, a exigência de tributo fere o Princípio Constitucional da Estrita Legalidade, uma vez que impõe à empresa Impugnante o recolhimento do imposto para determinado Estado, relativamente à operação de importação, sem que tenha efetuado, indubitavelmente, de fato, a operação de importação citada, ou seja, exigiu-se o tributo *in casu* sem a previsão legal para aquele fato gerador.

Outro aspecto significativo a ser abordado é o da centralização da importação por empresas que possuem estabelecimentos espalhados pelo território nacional. Depreende-se dos autos que a Impugnante possui filiais fabris em diversos locais e centraliza as importações de óleo lubrificante aditivado no estabelecimento de Santo André - SP, distribuindo o produto importado para os estabelecimentos filiais conforme a necessidade.

A própria Impugnante informa que a centralização das importações do grupo empresarial na matriz é imposição de racionalidade empresarial, uma vez que, por se tratar de mercadoria em estado líquido, ela é condicionada em *containers*, de 18 toneladas, sendo inviável operacionalmente e antieconômica a importação individualizada para cada filial já que a capacidade alocada naquele cofre de carga é grande comparada à demanda por filial.

Sendo assim, não se pode admitir a imposição Estatal para que se faça o procedimento de maneira descentralizada, sob pena de se admitir ofensa ao princípio constitucional da legalidade.

Impende também registrar que, relativamente à importação que deu origem à autuação, a Impugnante importou 181.680 l (cento e oitenta e um mil, seiscentos e oitenta litros) de óleo lubrificante aditivado, dos quais somente 80.840 l (oitenta mil, oitocentos e quarenta litros), ou seja, menos da metade, foram destinadas para o estabelecimento filial de Lavras - MG (vide relatório demonstrativo em fls. 17).

Conclui-se, pois, que não se buscou importar e remeter a mercadoria diretamente para o Estado Mineiro, não se vislumbrando qualquer tipo de vantagem auferida em prejuízo aos cofres públicos do Estado de Minas Gerais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à suposta contradição na exigência fiscal em relação ao disposto no inciso I, do art. 3º, do Decreto n.º 38.104, de 28/06/96 - RICMS/96, não se vislumbra a hipótese relacionada uma vez que o referido dispositivo trata de casos em que ocorra operações “simuladas” com prejuízo ao Erário Mineiro, situações bem diversas daquelas constantes no lançamento em lide.

Finalmente, quanto à glosa dos créditos procedida no lançamento sob lide, não se afigura correta, uma vez que a análise dos documentos acostados aos autos conduz ao raciocínio de que realmente ocorreram as operações interestaduais com o óleo lubrificante aditivado já nacionalizado.

Quanto ao fato de que foram citados, nas referidas notas fiscais de transferência, dados de uma transportadora (Expresso Nepomuceno) que não transportou as mercadorias, pois quem prestou esses serviços foi a *Transportes Dalçoquio S/A*, está claro tratar-se de erro formal já que a própria fiscalização de trânsito julgou acobertadas as prestações de serviço de transporte.

Diante do exposto, não restaram plenamente configuradas as infringências à legislação tributária sendo ilegítimas, pois, as exigências fiscais constantes do lançamento guerreado.

Diante do exposto, ACORDA a 3.ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento, cancelando-se as exigências fiscais, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal, sendo que a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio fundamentou seu voto com base no art. 112 do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Andres Dias de Abreu e, pela Fazenda Estadual, a Dra. Nilber Andrade. Participaram do julgamento além dos Conselheiros signatários e da Conselheira retromencionada, o Conselheiro Wagner Dias Rabelo.

Sala das Sessões, 01/08/01.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Revisor

Vander Francisco Costa
Relator

msvpl/mc