

Acórdão: 17.381/07/2^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010117356-78
Impugnante: Rexam do Brasil Ltda
Proc. S. Passivo: Aloísio Augusto Mazeu Martins/Outro(s)
PTA/AI: 01.000151903-13
Inscr. Estadual: 251.955157.00-95
Origem: DF/ Pouso Alegre

EMENTA

IMPORTAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - IMPORTAÇÃO INDIRETA. Constatada a prática de operações de importação de mercadorias através de empresas sediadas em outra Unidade da Federação com o objetivo prévio de destiná-las à ora Impugnante (importação indireta), sem o pagamento a este Estado do ICMS devido pela importação e em confronto ao disposto na subalínea i.1.3 do item 1 do § 1º do artigo 33 da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e MR. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação acerca da imputação de importação indireta, pelo que se exige ICMS e a respectiva Multa de Revalidação, capitulada no artigo 56, inciso II da Lei nº 6763/75.

O trabalho fiscal que culminou na exigência de crédito tributário, realizado no exercício de 2000, decorre da averiguação das operações de importação realizadas pelo Contribuinte, mas com a interveniência de empresas estabelecidas no Estado do Espírito Santo - Cotia Trading S/A e Coimex Internacional S/A.

Inconformada a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 946/971, alegando, em síntese:

- pratica, de fato, as importações via Estado do Espírito Santo, por intermédio das empresas comerciais importadoras, face às complexidades das operações;
- as operações realizadas são legais, sendo que o imposto delas proveniente é devido ao Estado de localização do importador e foi efetivamente pago;
- as “Trading Companies”, localizadas no Estado do Espírito Santo são efetivamente as importadoras das mercadorias;

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os pagamentos feitos a fornecedores do exterior decorreram de operações civis de assunção de dívida e não podem servir de sustentação ao feito fiscal.

Requer, se for o caso, o direito ao aproveitamento dos créditos do ICMS pagos na importação dos produtos e, ao final propugna pela improcedência do feito fiscal.

O Fisco, em manifestação de fls. 983/1.042, refuta as alegações da Impugnante, sustentando em resumo:

- os documentos acostados aos autos demonstram, inequivocamente, que o efetivo importador é o Contribuinte autuado;

- os documentos comprobatórios da importação indireta compõem os autos do processo;

- os valores constantes das notas fiscais de remessa das empresas situadas no Espírito Santo compõem a base de cálculo do valor devido na importação;

- apesar das intimações feitas ao Autuado para apresentação de documentos para oposição à pretensão do Fisco, nada foi apresentado, inclusive para comprovar eventual “assunção de dívidas”;

- a adoção dos pedidos-paradigma é técnica de auditoria plenamente aceita pela contabilidade;

- o verdadeiro sentido estatuído na Lei Complementar nº 87/96 e na Constituição Federal, quando se refere à “entrada física” é alcançar o destinatário da mercadoria, como bem explicita a Lei nº 6.763/75 deste Estado;

- a concessão de benefícios fiscais, tipo FUNDAP, requer a elaboração de Convênio interestadual, conforme exigência da Lei Complementar 24/75;

- a Instrução Normativa Conjunta SLT/SRE/SCT 03/2001 elenca de forma exaustiva as situações consideradas como importação indireta;

- o regulamento aduaneiro conceitua importador para fins de incidência do imposto de importação;

Ao final, propugna pela manutenção das exigências fiscais e que seja considerado procedente o lançamento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1044 a 1048, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

O lançamento submetido à análise da Câmara é relativo à imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, incidente nas importações de matérias-primas, no período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dezembro de 2000, promovidas por intermédio de estabelecimentos situados no Estado do Espírito Santo, inscritos no FUNDAP, sendo que a Fiscalização afirma que havia prévio objetivo de destiná-las à ora Impugnante.

Tais operações foram realizadas através das seguintes empresas:

- Cotia Trading S/A.
- Coimex Internacional S/A.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75.

Inicialmente, cumpre destacar que a própria Impugnante, ao descrever o objeto da presente autuação fiscal, toca diretamente no ponto principal da presente discussão, qual seja, a ocorrência de um tipo específico de importação em que o contribuinte situado no Estado de Minas Gerais, em parceria com empresas especializadas em comércio exterior (*trading companies*) situadas em outros estados, no caso específico no Estado do Espírito Santo, utiliza-se de procedimentos mercantis e fiscais lícitos para trazer mercadorias do exterior em nome daquelas empresas que, após o desembaraço aduaneiro, as enviam ao contribuinte mineiro sob a forma de venda interestadual.

Esta operação é conhecida como “importação indireta”.

Desta forma, tem-se nos presentes autos que a Impugnante, no exercício de 2000, importava suas matérias-primas (bobinas de alumínio) e componentes (tampas de alumínio com argola), utilizadas em sua linha de produção de latas de alumínio para indústrias de bebidas, por meio da operação questionada pelo Fisco.

Cumpre frisar que o conceito de importação indireta origina-se do embate travado pelos Estados da Federação e os contribuintes que se utilizam dos serviços das *trading companies*, especificamente das capixabas inscritas no FUNDAP – Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias do Estado do Espírito Santo.

O FUNDAP é um programa de incentivo financeiro-fiscal criado pelo Estado do Espírito Santo, através do Decreto Estadual nº. 2508/70, para atrair investimentos voltados para o desenvolvimento do comércio exterior realizado através do Porto de Vitória.

Muitos contribuintes de outros Estados da Federação, inclusive Minas Gerais, desde aquela época e principalmente após a edição da Constituição Federal de 1988, foram procurados pelas *trading companies* capixabas para efetuar suas importações por seu intermédio, uma vez que estas, por usufruírem de benefícios fiscais e financeiros, podiam oferecer àqueles, em contrapartida, redução da carga tributária e de custos de importação.

Neste sistema, o contribuinte mineiro, como no caso em questão, contrata os serviços da *trading company* para que esta efetue o processo de importação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias em seu próprio nome, adiantando-lhe os valores necessários ao pagamento dos impostos, taxas e despesas de importação.

A empresa *trading company*, então, efetua o desembaraço aduaneiro em seu nome, emite nota fiscal da entrada da mercadoria em seu estabelecimento ou em armazéns-gerais de sua propriedade e imediatamente emite nota fiscal de saída sob a natureza de “venda interestadual” para o contribuinte mineiro, destinatário da integralidade das mercadorias, pelo preço total da importação, ou seja, preço FOB acrescido de fretes e seguros internacionais, II (Imposto de Importação), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), taxas, despesas aduaneiras, ICMS destacado na nota fiscal de venda interestadual e diferença entre o IPI da importação e o da venda interestadual.

O contribuinte mineiro, ao receber as mercadorias importadas, efetua o registro das respectivas notas fiscais em seu livro de Registro de Entradas, fazendo o lançamento contábil nos livros Diário e Razão Analítico, das entradas das mercadorias em seu ativo circulante, tendo como contrapartida o lançamento no passivo circulante da obrigação financeira, em valor correspondente, na conta fornecedores das *trading companies*.

Neste processo, qual seja, usando os serviços de terceiros de outro Estado para processar a importação, o contribuinte mineiro deixa de recolher o ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, incidente sobre a mercadoria importada, e utiliza o crédito do ICMS destacado na nota fiscal de “venda interestadual” que a *trading* emite.

Ressalte-se inexistir explicitamente na legislação tributária a denominação “importação indireta”. Tampouco é uma expressão utilizada nas atividades de comércio exterior. Trata-se de uma denominação fiscal técnica usada para especificar um tipo de importação cujas características são as descritas anteriormente.

Geralmente nas operações de importação indireta, o pagamento das mercadorias importadas em moeda estrangeira é feito à parte do procedimento de despacho e de desembaraço aduaneiro, que é processado pela *trading company*.

Na maioria das vezes, o pagamento é feito diretamente pelo importador mineiro ao exportador no exterior mediante contrato cambial e fechamento de câmbio com banco nacional, antes ou depois do desembaraço aduaneiro, dependendo da cláusula *Incoterms* celebrada entre importador e exportador.

Pode ainda ser processado indiretamente, quando o valor é repassado pelo real importador à *trading* e esta então contrata o câmbio e faz a remessa financeira ao fornecedor estrangeiro. Mas sempre quem paga o valor acordado é o importador de fato, no caso presente, o importador mineiro.

Assim, o estabelecimento mineiro que faz o pedido de compra de mercadorias ao fornecedor no exterior, que contrata a *trading company* para processar a importação, que arca financeiramente com todos os tributos e despesas do desembaraço aduaneiro, que recebe em seu estabelecimento a integralidade das mercadorias e que,

por fim, efetua o pagamento ao exportador situado no exterior, este sim é o verdadeiro importador, caracterizando-se como importador de fato.

Por outro lado, o estabelecimento da *trading company* capixaba que apenas presta os serviços de importação em seu próprio nome, que processa o registro no SISCOMEX, o despacho e o desembaraço aduaneiros junto à Receita Federal e que envia as mercadorias em sua integralidade para o contribuinte mineiro, esse se apresenta como o importador de direito.

As *trading companies*, na prática, emprestam suas razões sociais e seus documentos fiscais para serem usados em todo o processo de importação, mediante contrato celebrado com o real importador, no qual a obrigação da execução de todas aquelas atividades inerentes ao processo de importação são previstas de forma clara.

Analisando toda esta situação tem-se no presente caso que, para a Fiscalização, o estabelecimento mineiro, no caso da ora Impugnante, é o verdadeiro importador, e, portanto, o sujeito passivo em relação ao ICMS devido pela importação.

A Impugnante, por sua vez, contesta, argumentando que importador de direito e sujeito passivo da obrigação são as *trading companies* que processaram as importações das mercadorias.

Diante deste impasse, devem ser analisadas as provas materiais específicas do caso em exame.

Neste diapasão, ressalte-se que foi a Impugnante que fez pedidos de compra (*PO-Purchase Orders*) de matérias-primas e componentes a seus habituais fornecedores estrangeiros. Nesses pedidos estipulou que o faturamento e o embarque deveriam ser feitos em nome de consignatárias brasileiras (*trading companies*), assumindo, nos próprios pedidos, as responsabilidades de pagamento das mercadorias e demais despesas, de acordo com as cláusulas *Incoterms* assentadas entre as partes.

Cabe destaque a responsabilidade assumida pela Impugnante de pagamento das mercadorias a serem fornecidas, fazendo constar claramente que os títulos de cobrança (saque) deveriam ser endereçados à sua sede (à época, American National Can do Brasil Ltda.), localizada em São Paulo-SP.

O levantamento desses pedidos foi estabelecido a partir das informações contidas nos campos de “dados adicionais” das notas fiscais emitidas pelas *trading companies*, extraídas conforme relação constante do Anexo V – Relação das DIs e dos pedidos efetuados aos fornecedores no exterior (fls. 63 a 77).

Da análise dos pedidos levantados, pode-se verificar que a Impugnante efetuou:

- os pedidos de compra (*PO – Purchase Ordes*) diretamente aos fornecedores no exterior, estabelecendo que a *Invoice* e o *Bill of Lading* fossem expedidos em nome das *trading companies* capixabas e a cobrança bancária fosse encaminhada à sua sede em São Paulo-SP;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os adiantamentos financeiros às *trading companies* para que estas promovessem o pagamento dos tributos federais e das despesas aduaneiras;

- os adiantamentos financeiros às *trading companies* para pagamento do ICMS destacado nas notas fiscais de venda interestadual e da diferença de IPI (entre o valor adiantado para pagamento do IPI no desembaraço aduaneiro e o valor do IPI destacado na nota fiscal de venda interestadual);

- os pagamentos das mercadorias, relativos a esses pedidos, diretamente aos credores situados no exterior, mediante liquidação cambial de contratos de câmbio com bancos nacionais, via débito em sua conta corrente.

A documentação comprobatória das operações promovidas pela Impugnante, encontra-se anexada ao Auto de Infração no Anexo VI – Comprovação da dissimulação de operações de importação indireta, quais sejam:

- documentos comprobatórios dos adiantamentos financeiros efetuados às intervenientes Fundapeanas para pagamento de dois tipos de desembolsos: recolhimento de tributos da União, despesas aduaneiras e recolhimento do ICMS e da diferença de IPI (entre o valor recolhido no desembaraço e o valor destacado na nota fiscal de venda interestadual), representados por duplicatas específicas emitidas pelas tradings (Anexo VI A - fls. 79 a 163);

- documentos comprobatórios dos processos de fechamento de câmbio e respectivas liquidações cambiais, promovidos pela Impugnante junto às corretoras de câmbio e aos seus estabelecimentos bancários, para pagamento diretamente aos seus fornecedores situados no exterior, dos valores relativos às mercadorias importadas através das empresas Fundapeanas (Anexo VI B – fls. 164 a 251);

- cópias de contratos de câmbio celebrados pela Impugnante junto a estabelecimentos bancários nacionais para pagamento aos seus fornecedores situados no exterior, de valores correspondentes às invoices emitidas, relativas às mercadorias importadas, conforme pedidos feitos diretamente a estes (Anexo VI C – fls. 252 a 364);

- cópias das folhas dos livros Diário e Razão Analítico contendo os lançamentos contábeis referente às operações de importação indireta. (Anexo VI D – fls. 365 a 429).

Os adiantamentos financeiros efetuados às *trading companies* foram acompanhados dos respectivos lançamentos contábeis de “baixa” na conta Fornecedores das *trading companies*, das duplicatas correspondentes.

Os pagamentos efetuados aos credores no exterior mediante liquidações cambiais de contratos de câmbio celebrados com bancos nacionais, via débito em conta corrente da Impugnante, também foram acompanhados dos respectivos lançamentos contábeis de “baixa” na conta Fornecedores (nas sub-contas dos credores estrangeiros e das *trading companies*, sendo estas com a “baixa” das duplicatas correspondentes àqueles valores).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os lançamentos contábeis referentes às provisões e pagamentos dos adiantamentos feitos às *trading companies* e às respectivas “baixas” de duplicatas na conta Fornecedores das *trading*, bem como os lançamentos contábeis referentes às provisões e pagamentos dos credores estrangeiros, via liquidação cambial, e respectivas “baixas” na conta Fornecedores desses credores, decorrentes de pedidos tomados como paradigmas pela Fiscalização, encontram-se devidamente incorporados ao Auto de Infração. (Anexo VI – Lançamentos contábeis dos adiantamentos financeiros às intervenientes e dos provisionamentos e pagamentos dos fornecedores situados no exterior – fls. 252 a 364).

Portanto, as mercadorias foram adquiridas, mediante pedido, de uma coligada do grupo ANC e o seu pagamento (liquidação cambial) foi inteiramente efetuado à vista, antes da entrada da mercadoria no estoque da Rexam. Seu valor corresponde à soma das duplicatas emitidas pela *trading company* que operacionalizou o desembaraço aduaneiro e remeteu as mercadorias à ora Impugnante sob a natureza de “venda interestadual”.

Diante destas provas conclui-se estar configurada a vinculação prévia entre o importador e o exportador para que a mercadoria tivesse como destino final o estabelecimento mineiro, que se confirmou mediante o pagamento da mercadoria que a Rexam fez à ANC nos EUA, antes até da entrada da mesma em seu estoque.

A *trading company* atuou no processo como mera intermediária, recebendo o adiantamento financeiro para pagamento dos tributos e das despesas aduaneiras para proceder ao desembaraço aduaneiro e, em seguida, remetendo as mercadorias à Rexam mediante notas fiscais de venda interestadual. Emitiu para cada nota fiscal duas duplicatas, sendo uma no valor das despesas e outra no valor das mercadorias.

Na verdade, quem vendeu as mercadorias à Rexam foi a ANC americana e foi a ela que a Rexam fez o pagamento.

Pelas razões expostas e baseado nas evidências e provas descritas nos itens anteriores foi que o Fisco considerou que havia, desde o início da operação mercantil internacional, ou seja, desde o pedido de compra (*PO-Purchase Order*), prévia vinculação entre o importador mineiro e o exportador estrangeiro, estabelecendo contrato de fornecimento de mercadorias sob a condição de que a remessa fosse feita via *trading companies* contratadas pela Impugnante, com o objetivo pré-estabelecido de destinar a totalidade das mercadorias ao estabelecimento do importador mineiro.

As liquidações cambiais dos Contratos de Câmbio em favor dos credores estrangeiros, devidamente contabilizadas, bem como os pagamentos das mercadorias, constituem, dentro do lançamento do crédito tributário, provas da vinculação entre a Defendente e o exportador estrangeiro.

A Impugnante, na defesa de sua tese, descreve as operações objeto da autuação, analisando-as e afirmando que as mesmas foram feitas em perfeita consonância com as normas que regem as atividades mercantis, financeiras e tributárias pertinentes à matéria.

Nesta linha, afirma que contratou os serviços das *Trading Companies* capixabas porque estas possuem estrutura administrativa, instalações físicas e reconhecido trâmite alfandegário e portuário para realizar importações do vulto que a Impugnante necessitava. Entretanto, deixa de mencionar as vantagens financeiras e tributárias decorrentes da utilização dos serviços das *tradings*, tampouco aborda por que razão as *tradings* não cobram nenhum valor relativo aos serviços que prestam e não agregam nenhuma margem de lucro ao valor dos custos de importação ao “vender” as mercadorias à Impugnante.

Não se trata aqui de desqualificar as *trading companies*. A Cotia e a Coimex são reconhecidas como empresas sólidas, idôneas e de destaque no ramo de comércio internacional. Possuem, sem dúvida alguma, estrutura administrativa e física de grande envergadura, prestando serviços a grandes conglomerados multinacionais.

E, de fato, como afirma a Impugnante, efetuaram todos os procedimentos inerentes à importação das matérias-primas e componentes por ela solicitados.

No entanto, deve ser ressaltado que as *trading companies* capixabas inscritas no Fundap gozam de benefícios fiscais e financeiros que praticamente as isentam do ICMS devido por estas operações de importação.

De forma simples e sucinta, o sistema “Fundapeano” funciona da seguinte forma:

- à *trading company* inscrita no FUNDAP que processar importação de mercadorias por solicitação de empresas de outros Estados da Federação, é concedido pelo Estado do Espírito Santo o benefício fiscal do diferimento do ICMS no momento do desembaraço aduaneiro;

- posteriormente, quando da remessa das mercadorias à empresa solicitante sob a forma de “venda interestadual”, o ICMS é destacado nas notas fiscais a 12%, juntamente com o IPI;

- a *trading company* cobra e recebe do destinatário, em duplicata específica, o valor do ICMS destacado e também o valor da diferença entre o IPI destacado na nota fiscal e o que foi pago no desembaraço (com numerário adiantado pela empresa de outro Estado);

- a *trading* recolhe ao Estado do Espírito Santo, no mês subsequente, o valor total do ICMS devido por essas saídas a título de “venda interestadual” de mercadorias importadas por solicitação de empresas de outros Estados;

- a *trading company*, no momento subsequente, vai ao BANDES – Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo e resgata o valor do ICMS sob a forma de financiamento. De maneira geral, com prazo de 25 anos para pagamento, em 25 parcelas anuais, a juros de 1% ao ano e carência de 5 anos para início do pagamento das parcelas.

A Impugnante afirma também que se valeu de instituto consagrado pelo direito privado para assumir dívida das *tradings* para com os fornecedores estrangeiros e que o Fisco desconsiderou este fato, utilizando-o para caracterizar operação de “importação indireta”. Entende a Impugnante que, por ser terceiro interessado na aquisição das mercadorias, está apta a assumir a dívida contraída pelas *tradings*, tratando-se de opção não vedada em lei e de ampla utilização no direito privado.

Contudo, não se pode acolher a tese da Impugnante como suficiente a desconstituir as exigências fiscais.

Na verdade, o Fisco constatou os pagamentos feitos pela Impugnante diretamente aos fornecedores no exterior, dos valores relativos ao preço FOB das mercadorias, exatamente como estava estipulado nos pedidos de compras (*PO-Purchase Orders*).

Este fato confirma que desde o início havia a vinculação prévia da importação das mercadorias ao objetivo de destiná-las integralmente ao estabelecimento mineiro.

Ao contrário das alegações da Impugnante, o Fisco não se baseou somente nesta prova material para supor e caracterizar a prática da chamada importação indireta, tendo apresentado documentos fiscais, mercantis, financeiros, bancários e contábeis que comprovam que desde o início até o final das relações mercantis, havia a vinculação prévia entre comprador (a Impugnante) e vendedor (fornecedores no exterior), formando um conjunto de provas que deu suporte para a caracterização do fato impositivo para a exigência do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais.

Portanto, o feito fiscal não está fundado apenas na desconsideração ou desclassificação da utilização do instituto de assunção de dívidas. Esta foi apenas mais uma prova que o Fisco coletou e utilizou para construir a necessária sustentação do lançamento do crédito tributário.

A Impugnante procura realçar o caráter específico da legislação que trata do ICMS incidente sobre a importação. Destaca que a regra geral é que o ICMS incide sobre as operações de circulação de mercadorias a qualquer título, dentro ou fora do Estado, enquanto que na importação, inversamente, a incidência ocorre quando da entrada de mercadorias ou bens, afirmando que tal característica de exceção à regra geral exige que a legislação do ICMS sobre a importação seja interpretada restritivamente, não podendo ser ampliada.

Seguindo essa linha de raciocínio, concentra seu foco na Lei Complementar nº. 87/96, em especial nos artigos 4º, parágrafo único, inciso I e 11, inciso I, alínea “d”, para abstrair as regras de regência do ICMS incidente sobre a importação de mercadorias e bens.

Neste ponto, faz-se necessária a análise das normas citadas tanto pela Impugnante quanto pelo Fisco. Assim, o artigo 155, inciso II, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, determina:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

.....

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

.....

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

.....

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;

.....”

A intenção do legislador constituinte, ao estabelecer a destinação da receita do ICMS para o “*Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria*”, parece-nos foi a de adaptar a legislação do ICMS sobre a importação ao princípio que estabelece que a arrecadação deve ser canalizada para o estado destinatário da mercadoria, mormente nas operações interestaduais, por se tratar de um imposto que tem por finalidade a tributação sobre o consumo.

Importante frisar que esta norma se tornou necessária porque, anteriormente à Constituição Federal de 1988, os Estados dotados de portos marítimos e aeroportos internacionais exigiam o recolhimento de todo ICMS sobre mercadorias importadas cujo desembaraço aduaneiro ocorresse em seu território.

A regra criada pelo legislador constituinte teve, assim, a finalidade de clarear a questão estabelecendo que o ICMS deveria ser recolhido aos cofres do Estado onde a mercadoria fosse cumprir a sua finalidade mercantil: a de ser inserida no ciclo econômico como bem de consumo, qual seja, no Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário final da mercadoria.

Entretanto, a nova conceituação não conseguiu estancar a prática da importação indireta.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mesmo após a promulgação da Carta Magna, as *trading* continuaram a trajetória de carrear para seu sistema operacional cada vez mais empresas de outros Estados, inclusive aquelas estabelecidas em Minas Gerais.

Estabelecida a referência constitucional, deve-se também examinar a legislação de regência do ICMS sob o ponto de vista da Impugnante, ou seja, através do artigo 4º, parágrafo único, inciso I e do artigo 11, inciso I, alínea “d”, da Lei Complementar nº. 87/96, vigentes à época dos fatos sob fiscalização. Para uma melhor análise deve-se também verificar o artigo 2º, da mesma norma, *in verbis*:

“Art. 2º - O imposto incide sobre:

.....

§ 1º - O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

.....

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

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

.....

I - importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento.

.....

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

Primeiramente, é de se notar que o artigo 2º da Lei Complementar nº. 87/96 não reproduz inteiramente a conceituação prevista na Carta Magna, na alínea “a” do inciso IX, do § 2º do artigo 155, ao subtrair a destinação do imposto.

Por outro lado, em obediência ao mandamento constitucional contido na alínea “d” do inciso XII do mesmo artigo 155, a Lei Complementar nº. 87/96, ao fixar o local das operações relativas à circulação de mercadorias, para efeito de cobrança do ICMS e definição do estabelecimento responsável, acabou por estabelecer uma nova conceituação, qual seja, “*o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física*” (alínea “d”, inciso I do artigo 11 da Lei Complementar nº. 87/96).

Esta definição trazida pela citada Lei Complementar foi combatida, desde a sua edição, por ter omitido a previsão ou a possibilidade da aplicação da entrada simbólica da mercadoria, quando esta muda de titularidade sem que haja a movimentação física, outro princípio fundamental do ICMS.

Entretanto, esta norma também não conseguiu estancar a continuidade da prática da importação indireta. As *trading companies*, além de emitirem as notas fiscais de entrada legalmente previstas, passaram também a levar as mercadorias para armazéns-gerais, próprios ou de terceiros, para caracterizar a entrada física, antes de enviá-las aos verdadeiros importadores.

Lembre-se que, em obediência ao mandamento constitucional de que caberia à lei complementar disciplinar as formas de concessão de isenção pelos Estados da Federação, foi editada a Lei Complementar nº. 24/75, que vedou definitivamente a prática de concessões de benefícios financeiros e fiscais concedidos por um Estado, que pudessem repercutir em prejuízos para os demais. Editada em 07 de janeiro de 1975, a norma até hoje vigente, prevê:

“Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data."

Como se vê, a preocupação com a prática de concessão indiscriminada dos benefícios fiscais permeia a legislação a longo tempo.

Nesta linha a Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, apesar de uma norma para tratar da questão, também não estancou de vez as discussões.

Em face de toda essa situação o Estado de Minas Gerais, então, usando da sua competência tributária, disciplinou em sua legislação tributária os casos em que o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias é devido, pelo contribuinte situado em seu território, ao Estado de Minas Gerais.

A Lei nº. 12.423, de 27 de dezembro de 1996, alterou a alínea "i" do item 1 do § 1º o artigo 33 da Lei nº. 6763/75, ao inserir as sub-alíneas "i.1.1 a i.1.3", disciplinando os casos em que era considerado o estabelecimento situado em Minas Gerais como o local da operação de importação para fins de cobrança do ICMS devido pela importação com vigência retroativa a 1º de novembro de 1996, *in verbis*:

"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.1.3 - 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;"

A Impugnante alega que *"lançando mão de alternativa comercial e financeira consolidada no âmbito privado, houve por bem pagar às exportadoras estrangeiras a obrigação assumida pelas "tradings" (...) "com aquiescência do credor originário" (...) opção esta que exerceu (...) "por motivos de conveniência prática e comercial, diga-se, não vedados pelo ordenamento jurídico, assim, procedendo, considerando sua condição de terceira interessada".* (grifos da Impugnante)

Como já exposto anteriormente, a Defendente insiste na tese de que essa alternativa comercial e financeira denominada assunção de dívidas é comum no meio comercial e que o Fisco olvidou o instituto da assunção de dívidas que a mesma alega ter praticado, com anuência das partes envolvidas, ou seja, dos credores no exterior e das *trading companies* capixabas.

É necessário deixar claro que a auditoria fiscal efetuada junto à Impugnante teve início em 1º de julho de 2004, conforme Termo de Início de Ação Fiscal (fl. 12) e se prolongou até 23 de dezembro de 2004, segundo o Fisco, devido à dificuldade de acesso à documentação complementar às operações.

Imediatamente após a análise preliminar das notas fiscais de entrada de mercadorias, o Fisco emitiu intimação em 12 de julho de 2004 exigindo a apresentação de uma série de documentos relativos às operações de entradas de mercadorias importadas via *trading companies* capixabas (fls. 12 a 21).

Dentre os documentos exigidos, destacam-se os seguintes:

- contratos celebrados com as *trading companies* para fornecimento de mercadorias e/ou serviços de importação ou declaração que justificasse a não apresentação;
- pedidos de mercadorias efetuados junto às *trading companies* capixabas ou declaração que justificasse a não apresentação;
- pedidos de mercadorias efetuados juntos aos fornecedores situados no exterior ou declaração que justificasse a não apresentação.
- documentos que comprovassem os pagamentos das operações de aquisição das mercadorias importadas, efetuados às *trading companies* ou aos credores no exterior ou ainda a terceiros;
- contratos de câmbio e das liquidações cambiais relativos aos pagamentos dos valores das mercadorias importadas aos fornecedores situados no exterior.

A ora Impugnante apresentou a documentação básica (notas fiscais de entrada, livro de Registro de Entradas de Mercadorias, livro Diário e Razão Analítico).

Apesar de ter sido concedidas sucessivas prorrogações de prazo para entrega, a documentação não foi entregue.

Essa situação se arrastou até dezembro de 2004, quando o Fisco descobriu que a documentação estava arquivada em um cômodo isolado que fica dentro das instalações da fábrica de latas desativada da unidade de Pouso Alegre (antiga Latasa – Latas de Alumínio S/A, incorporada em 2003).

O Fisco, devido à precariedade de tempo e à iminente prescrição do exercício fiscalizado, optou pela exigência da cópia de contrato, do pedido de compra e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da liquidação cambial de apenas um pedido de cada uma das *trading companies*, selecionado a título de pedido-paradigma.

Face à inexistência de outras provas que poderiam ter sido trazidas junto à Impugnação, acata-se aquelas presentes nos autos, quais sejam, os pedidos, considerando-se que todas as operações têm a mesma característica.

Frise-se que esses pedidos foram selecionados a partir de dados inseridos nas notas fiscais de “venda interestadual” emitidas pelas *trading*, conforme relação constante do Anexo V – Relação das DI’s e dos pedidos efetuados aos fornecedores no exterior (fls. 63 a 77).

Através da intimação de 02 de dezembro de 2004, o Fisco exigiu a apresentação imediata dos documentos mercantis, fiscais, bancários e contábeis relativos a cada um dos pedidos-paradigmas selecionados, ou declaração que justificasse a não apresentação (fls. 35 a 38), mas a ora Impugnante não se manifestou.

No dia 20 de dezembro de 2004, sob a pressão de recorrer até à Justiça para se ter acesso à documentação, o cômodo finalmente foi franqueado ao Fisco, onde foram encontrados exatamente os documentos relativos aos pedidos-paradigmas objeto da intimação de 02 de dezembro de 2004.

A documentação comprobatória das operações de importação indireta, levantada pelo Fisco, relativa aos pedidos-paradigmas selecionados, encontra-se incorporada ao Auto de Infração no Anexo VI – Comprovação da dissimulação de operações de importação indireta – *modus operandi* (fls. 78 a 429).

Os documentos retidos são em sua maioria originais, retidos conforme Termo de Encerramento de Fiscalização lavrado no livro RUDFTO nº. 01, em 30/12/04 (fls. 42 a 49).

O que mais chama a atenção no conjunto de documentos levantados são os pedidos de compra (*PO-Purchase Orders*), originalmente em inglês, nos quais se evidencia a importação indireta com valores pré-definidos, mercadorias com especificações dentro do padrão ANC, prazos de embarque e de entrega para atendimento ao ciclo de produção da fábrica, ordem para emissão de fatura comercial (*invoice*) e de conhecimento de embarque (*B/L – Bill of Lading*) em nome das *tradings companies* capixabas, e, principalmente, ordem de envio da documentação de cobrança bancária para o endereço da sede da Impugnante, em São Paulo (SP).

Em nenhum momento da sua defesa, a Impugnante contesta ou refuta a técnica de auditoria de amostragem de pedidos-paradigmas tampouco a documentação levantada e anexada pelo Fisco.

Novamente tem-se que a Impugnante alega que houve a prática do instituto da assunção de dívidas, embora naquela época – 2000 – a previsão do contrato atípico ainda não figurasse no Código Civil, o que só veio a acontecer em 10 de janeiro de

2002, com a edição do novo Código Civil – Lei nº. 10.406/02. Contudo, a Defendente apresenta jurisprudência para justificar a possível adoção *a posteriori* do instituto.

Ainda que fosse aceitável na época essa prática comercial de um terceiro interessado assumir a dívida de um devedor mediante concordância por parte do credor, para que isso fosse passível de aceitação pelo Fisco, a Impugnante deveria ter apresentado, desde a primeira intimação, os contratos celebrados com as *trading companies* (devedores) ou os contratos celebrados com os fornecedores no exterior (credores), onde ficasse evidente a previsão desta prática comercial.

O argumento da assunção de dívidas como prática comercial, descolada do processo de operacionalização da importação que teve início através dos pedidos de compra, não tem sustentação.

Mesmo prevista em contrato de natureza privada celebrado entre as partes (como a Impugnante assegura que existe, mas não o apresenta), a alegada prática da assunção de dívidas não se prestaria a sustentar a tese de defesa.

A Impugnante alega ainda que o Fisco, ao desconsiderar a prática da assunção de dívidas, instituto previsto no direito privado, extrapolou sua competência tributária, conforme previsto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, a saber:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Repita-se, pela importância, que, à época da ocorrência das práticas aludidas, a possibilidade de existência do instituto da assunção de dívidas, sob a forma de contrato atípico, ainda não estava sequer prevista na legislação de regência.

Contudo, mesmo numa improvável possibilidade de aceitação dessa prática, a Impugnante em nenhum momento, mesmo intimada, apresentou ao Fisco qualquer documentação que pudesse evidenciar a previsão desta modalidade de pagamento, seja em contrato, em pedido mercantil, em endosso de duplicatas ou mesmo em correspondência comercial.

Por outro lado, o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 123 prevê, de forma clara e cristalina, que as convenções particulares não podem se opor à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo:

“Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, não há na legislação tributária do ICMS nenhuma previsão de que o instituto de assunção de dívidas seja fato gerador de qualquer tributo ou até mesmo que seja ou deva ser considerado para fins de definição ou limitação de competência tributária, no estabelecimento ou definição de sujeito ativo ou de sujeito passivo.

Assim, não procede nem existe a menor possibilidade de aceitação da hipótese levantada pela Impugnante de que o Fisco desconsiderou a assunção de dívidas como prática comercial e a considerou para caracterizar “importação indireta” ou “importação vinculada” para dar sustentabilidade ao presente Auto de Infração.

Quanto à tese de defesa de que importadores são as *trading companies* situadas no Estado do Espírito Santo, porquanto tenham sido elas que trouxeram as mercadorias do exterior, é importante destacar que qualquer um que esteja na posse do bem ou mercadoria pode ser o importador de direito, inclusive a *trading company* que é uma empresa especializada em comércio exterior, porquanto é ela que figura como importador perante a Receita Federal no SISCOMEX e no momento do desembaraço aduaneiro.

Para fins de tributação do I.I. – Imposto de Importação, importador é aquele que se encontra na posse do bem no momento do desembaraço aduaneiro, conforme Regulamento Aduaneiro – Decreto nº. 4.543, de 27 de dezembro de 2002:

“Art. 69. O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira

.....

Art. 72. O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro.

Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador:

I – na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

.....

Art. 103. É contribuinte do imposto:

I – o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;

.....”

Por essa razão, o registro no SISCOMEX e a emissão da DIs – Declarações de Importação puderam assim ser feitas em nome das *trading companies*, bem como o despacho e o desembaraço aduaneiros. Todas essas operações só foram possíveis por que as faturas comerciais (*invoices*) e os B/L (*Bill of lading*) foram emitidos, conforme

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

determinado em PO (*Purchase Orders*), tendo como importadores e destinatários as *trading companies*.

Nos autos fiscal, comercial, bancária e contábil que demonstra com clareza a ocorrência de importação indireta, sob a forma de importação via *trading companies* com posterior envio da mercadoria sob a forma de venda interestadual (fls. 137 a 300).

Diante dessas provas restou configurado que o importador de fato foi a Impugnante e que as *trading companies* apenas prestaram os serviços de processamento de importação.

Nem mesmo a emissão de documentos mercantis (*invoice e B/L*), documentos alfandegários (DI, CI e comprovantes de despesas aduaneiras), documentos tributários (DARF de recolhimento do II e do IPI e Guia de Liberação de Recolhimento do ICMS ao ES) e documentos fiscais (NF de entrada, NF de saída para armazéns gerais e NF de venda interestadual), todos emitidos em nome das *trading companies*, são suficientes para contrapor à realidade revelada pelas provas levantadas pelo Fisco de que o real importador foi o estabelecimento da Impugnante.

Ademais, o ICMS é um imposto que incide essencialmente sobre as operações de circulação de mercadorias que devem ser buscadas em sua realidade material para configuração do fato gerador. É um imposto que não tem a natureza documental, baseada em títulos; é de natureza econômica e sua incidência está direcionada para os efeitos econômicos produzidos pela sociedade, decorrente da circulação das mercadorias.

Portanto, a Impugnante é o sujeito passivo do ICMS incidente sobre a totalidade das mercadorias importadas por intermédio de estabelecimentos situados em outra Unidade da Federação, com a prévia vinculação ao objetivo de destiná-las ao seu estabelecimento situado em território mineiro.

Realmente não basta o Fisco afirmar que há uma situação de importação indireta, ou uma situação de importação por empresa interdependente ou ainda, uma situação de importação feita por terceiros com a prévia vinculação ao objetivo de destiná-la ao seu estabelecimento. É necessário que haja evidências, que haja provas, que haja comprovação.

Nesse sentido, o Estado de Minas Gerais editou em 14 de novembro de 2001 a Instrução Normativa Conjunta SLT/SRE/SCT nº. 03/2001, que “*estabelece procedimento a ser observado quanto ao levantamento de elementos necessários à materialização dos fatos ocorridos em face das operações triangulares de importação que possam configurar importação indireta*”.

A peça fiscal objeto da presente lide está alicerçada nos elementos ditados na citada Instrução Normativa.

A Impugnante invoca ainda o artigo 121 do Código Tributário Nacional para corroborar sua tese de que são as *trading companies* as importadoras e, portanto,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

as pessoas jurídicas que têm relação pessoal e direta com o fato impositivo da obrigação tributária, ou seja, a importação de mercadorias. Dita o citado artigo 121:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Como restou demonstrado do conjunto de provas dos autos a pessoa jurídica que realizou de fato a operação de importação e que constitui fato gerador do ICMS, foi a Impugnante.

As *trading companies* não efetuaram os pedidos aos fornecedores no exterior e sim a Impugnante. Também não arcaram com o ônus financeiro de pagamento dos tributos e despesas aduaneiras decorrentes do desembaraço aduaneiro e, por fim, confirmando sua desvinculação do fato gerador, não efetuaram os pagamentos das mercadorias pretensamente “importadas” por elas, aos credores situados no exterior. Todos os ônus foram suportados pela Impugnante.

Portanto, a Impugnante teve relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, nos moldes do artigo 121, inciso I acima transcrito.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Barroso Lima Brito de Campos. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Rosana de Miranda Starling (Revisora), Sauro Henrique de Almeida e Livio Wanderley de Oliveira.

Sala das Sessões, 30/03/07.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente/Relatora

LMMP/EJ