

A. I. Nº - 282219.0312/04-4  
AUTUADO - CISA TRADING S/A.  
AUTUANTE - JOÃO KOJI SUNANO e RUBENS MINORU HONDA  
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO  
INTERNET - 03/05/05

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0135-03/05**

**EMENTA: ICMS.** NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. ILEGITIMIDADE PASSIVA. Nas operações de importação de mercadorias do exterior sempre que houver a transmissão da propriedade das mercadorias importadas, sem que as mesmas transitem pelo estabelecimento importador, o imposto caberá a unidade federada onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias. Entretanto, a lei atribui a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao estabelecimento onde se verificar a entrada física dos produtos importados, desde que não tenham transitado pelo estabelecimento importador. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 15/12/04, exige ICMS no valor de R\$ 186.190,14 acrescido da multa de 60%, referente à falta de recolhimento do ICMS sobre importação, relativo a mercadorias importadas do exterior por estabelecimento de outro Estado da Bahia, tendo sido constatado que após o desembaraço aduaneiro foram destinadas ao estabelecimento do contribuinte. No campo da descrição dos fatos consta que as mercadorias importadas do exterior através de importador intermediário e destinada a contribuintes deste Estado sem transitar pelo estabelecimento do importador.

O autuado apresentou defesa tempestiva (fls. 144 a 156) e, preliminarmente, suscitou a nulidade do Auto de Infração, alegando que o Estado da Bahia não tem legitimidade ativa para figurar na presente relação jurídico-tributária.

Explica que importou e desembaraçou as mercadorias que tiveram sua entrada física no Estado do Rio Grande do Sul (RS) e foram remetidas para o Estado da Bahia em negócio jurídico que nem sequer fez parte.

Esclarece que tem atividade como importador de diversos produtos, inclusive veículos, desembaraça e recolhe os tributos aduaneiros e posteriormente comercializa os mesmos, tudo conforme DI's juntadas pelos autuantes e Notas Fiscais de Entradas relacionadas às fls. 204 a 215. Diz que após o ato da nacionalização, os veículos objeto da autuação são remetidos à empresa INSPECTION COMÉRCIO E SERVIÇOS S/A para realização de pequenos reparos e instalação de outros componentes, conforme Regime Especial concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, passando a integrar ao seu estoque, inclusive arcando com todos os tributos destas operações.

Em seguida, diz que as citadas mercadorias foram vendidas para a General Motors do Brasil

Ltda, que por sua vez, as revendeu os veículos para diversas concessionárias, entre elas algumas estabelecidas no Estado da Bahia.

Salienta que recolheu todos os tributos incidentes nas importações de veículos e afirma que não há porque o Estado da Bahia venha a exigir o imposto das citadas operações.

Argui que conforme disposto no art. 142 do CTN, que transcreveu à fl. 147, para constituir o crédito tributário se faz necessário a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo e que no caso presente, é equivocada a exigência do ICMS relativo a importação pela premissa de que os reais importadores seriam empresas sediadas no Estado da Bahia. Afirma que o autuante se contradiz ao acusar de que a importação foi feita por sujeitos passivos sediados na Bahia e o lançamento foi feito contra a impugnante que nem sequer tem estabelecimento neste Estado.

Observa que o § 4º do art. 39 do RPAF/BA estabelece que o Auto de Infração pode ser lavrado contra o contribuinte, contra o substituto ou contra qualquer pessoa que a lei atribua a responsabilidade e que no presente caso, a impugnante não é contribuinte normal, nem substituto, nem existe previsão em lei que lhe atribua esta responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto na importação, o que no seu entendimento é nula a infração conforme disposto no art. 5º da CF.

Cita o pensamento do professor Hely Lopes Meireles no sentido do abuso, ou excesso de poder praticado pela autoridade administrativa e que deve ser assegurado aos contribuintes o amplo direito de defesa e que, na presente autuação, não está se observando o devido processo legal, o que o impede de se defender, motivo pelo qual requer a nulidade da autuação.

Adentrando no mérito da lide, afirma que importou os veículos objeto da autuação pelo Estado do Rio Grande do Sul, pagou os impostos decorrentes da importação, remeteu-os para a prestadora de serviços (Inspection), recebeu de volta e vendeu para a General Motors do Brasil Ltda, que os revendeu para diversas concessionários em todo Brasil, inclusive com o pagamento do ICMS normal e substituto e a cobrança em tela, feita ao arrepio da legislação pertinente e desvinculada da ocorrência do fato gerador, configura uma bitributação.

Diz que a legislação aduaneira define como importador aquele que promove a entrada de mercadorias no território NACIONAL, submetendo-se ao despacho aduaneiro e o artigo 155, § 2º, IX da CF dispõe que o imposto na importação é devido ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou serviço, independente do tempo que permanecer em estoque. Afirma que este dispositivo tem a mesma interpretação dada no art. 11, I da LC 87/96.

Alega que, se tivesse pago o imposto diretamente para o Estado da Bahia, o valor seria menor e economizaria tributos, mas que tendo recebido fisicamente a mercadoria no Rio Grande do Sul, deve ser tributado o estabelecimento do importador. Cita o entendimento do professor Roque Carraza e José Eduardo de Melo (fls. 151 a 153).

Afirma que o ICMS é devido ao Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo na importação, conforme disposto no art. 11 da LC 87/96 e não se pode oferecer tratamento diferenciado (art. 150 da CF), que transcreveu à fl. 155. Diz que este é o entendimento do STJ conforme decisão do Recurso Especial de nº 256.814, que transcreveu à fl. 155.

Ao encerrar a sua defesa, o autuado solicita o acolhimento da preliminar de nulidade suscitada, ou que, no mérito, seja o Auto de Infração julgado improcedente. Protesta por todos os meios de prova admitidos em direito, especialmente pela exibição documental ou pela realização de diligências para verificar a efetiva circulação física das mercadorias.

Na informação fiscal, fls. 267 a 274, os autuantes inicialmente descreveram os fatos e citaram os dispositivos que embasaram a autuação. Em seguida, afirmou que a operação realizada era uma

“triangulação” que tinha como finalidade burlar o fisco estadual.

Asseveram que, numa análise mais detalhada, pode se perceber que o real importador e proprietário das mercadorias era a própria General Motors do Brasil, uma vez que a Cisa Trading S/A importa os veículos em nome próprio, desembaraça, paga os tributos e destina a General Motors, sendo que os veículos são enviados diretamente pela Cisa Trading aos clientes da General Motors sem que os veículos transitassem pelos seus estabelecimentos e destinados a estabelecimentos diverso do domicílio do importador.

Afirmam que o ICMS importação é devido neste caso ao Estado “onde estiver o estabelecimento em que ocorreu a entrada física das mercadorias”. Dizem que estes fatos podem ser comprovados pela análise dos documentos juntados ao processo, exemplo da “nota fiscal de nº 16376 (fl. 13) de remessa por conta e ordem de terceiros das mercadorias destinadas para a Bahia e a nota fiscal de nº 14377 (fl. 234), de venda da Cisa Trading para a General Motors, ou seja, a autuada não poderia ter remetido as mercadorias para o Estado da Bahia antes de vendê-las para a empresa General Motors do Brasil”. Questionam a forma que a General Motors teria autorizado a venda de um produto que não lhe pertencia, nem figurava em seus estoques, se não já fosse proprietária dos bens. Esclarecem que todas as outras notas fiscais obedeceram ao mesmo critério.

Afirmam que o art. 11, da LC 11/96 define como operação de importação o estabelecimento importador do exterior, ou o estabelecimento onde ocorrer a entrada física, com a mesma regra do art. 4º, 11, Inciso I da Lei de nº 7.014/96 e regulamentado pelo art. 573, I do RICMS/97, que transcreveu às fls. 267 a 273.

Ratificam que o imposto de importação pertence ao Estado da Bahia, o qual possui legitimidade ativa para exigir o pagamento do imposto. Relatam que o contribuinte já foi autuado antes pelo mesmo motivo, de acordo com os de nº 0419-01/03, 0111-04/04 e CJF de nº 0052-11/04 que juntou ao processo.

E por fim, requer o julgamento pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Indefiro o pedido de diligência, pois a necessidade da mesma não está devidamente fundamentada, como exige o art. 145 do RPAF/99. Além disso, os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação do meu convencimento.

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração sob alegação de que o Estado da Bahia não tem legitimidade ativa para figurar na presente relação jurídico-tributária.

O autuado descreveu seqüencialmente como ocorreram as operações de importações que é objeto da autuação:

- a) Importou pelo Estado do Rio Grande do Sul, veículos produzidos em outros países pela General Motors (GM), no caso em tela na sua maioria do tipo “Tigra”.
- b) Ao chegar no porto de Rio Grande os veículos foram encaminhados para “inspeção e pequenos reparos” na empresa Inspection Comércio e Serviços S/A, sendo que este deslocamento é feito sem emissão de documento fiscal, tendo em vista que lhe foi concedido um regime especial pelo fisco estadual, emitindo apenas uma etiqueta de controle.
- c) Após o retorno da Inspection, os veículos são faturados para a GM situada no Estado do Rio Grande do Sul. A GM vende os veículos para as suas concessionárias e o autuado faz a entrega por conta e ordem da mesma.

Afirmou que tendo recebido fisicamente a mercadoria no estado do Rio Grande do Sul, pagou os impostos na importação, inclusive o ICMS, por entender que o imposto é devido ao Estado onde está situado seu estabelecimento (art. 115, § 2º, IX da CF e art. 11 da LC 87/96).

Alegou que na operação de venda para a GM (RS) destacou o ICMS e aquela empresa, ao revender para suas concessionárias instaladas no estado da Bahia, fez a retenção do imposto substituto e pagou o imposto a este Estado.

Na sustentação oral feita na sessão do julgamento em 15/04/05, o autuado formulou os seguintes questionamentos:

- 1) Se entendido, que houve entrada física da mercadoria no seu estabelecimento (RS), o autuado pagou o ICMS correto ao estado onde está localizado, e as operações subsequentes foram tributadas de forma não cumulativa. Por esta linha de interpretação, não lhe cabe nenhuma exigência do imposto na importação pelo estado da Bahia.
- 2) Se entendido, que não houve entrada física da mercadoria no seu estabelecimento (RS), o autuado pagou o ICMS indevidamente ao estado onde está localizado, e não sendo ele contribuinte normal ou substituto, caberia a exigência do imposto a GM (RS) se considerado que ocorreu entrada física no estabelecimento daquela empresa.
- 3) Se entendido que houve a entrada física na concessionária instalada no estado da Bahia, caberia a exigência do imposto da concessionária e não do autuado.

Pelo exposto, no que se refere à nulidade suscitada, faz se necessário definir o local da operação de importação e o responsável pelo pagamento do imposto.

Da análise dos documentos que integram o processo, verifico que as mercadorias (veículos) importadas pelo autuado, ao serem desembarcadas no Porto de Rio Grande (RS), são remetidas para uma empresa (Inspection) para serem inspecionados e feitura de pequenos reparos, a exemplo da NF nº 742 (fl. 228) emitida pela Inspection contra a Cisa Trading relativo a inspeção de 360 unidades (Tigra) com valor de serviço (mão de obra) de R\$18.495,31. A Inspection encontra-se instalada na área portuária no Armazém C-6 situado na Avenida Honório Bicalho, s/n, Porto – Rio Grande – RS. Essa inspeção é feita na área portuária e a circulação das mercadorias na remessa e retorno é feita sem nenhum documento fiscal e antes do desembarque aduaneiro, ou seja, do ato de nacionalização da mercadoria, fato admitido pelo autuado na sustentação oral procedida na assentada do julgamento deste PAF, tendo em vista o Regime Especial que o autuado possui que lhe foi concedido pelo fisco do Rio Grande do Sul.

Dessa forma, entendo que não ocorreu nenhuma atividade de industrialização por parte do autuado. A inspeção e pequenos reparos ocorreram antes do ato de nacionalização da mercadoria, portanto os veículos objeto da autuação foram importados pelo autuado que transmitiu sua propriedade sem que tivessem transitado pelo seu estabelecimento e de fato foram destinados fisicamente ao estado da Bahia.

Também, não se pode considerar, para efeito de cobrança do ICMS, que o local da operação e o responsável é a General Motors instalada no Rio Grande do Sul, haja vista que, a exemplo do veículo identificado na nota fiscal de nº 16.376 de 09/03/99 (fl. 13) apresenta as mesmas características do veículo relacionado na nota fiscal de nº 16.407 de 09/03/99 (fl. 232), ou seja, na mesma data que foi dado entrada no estoque no estabelecimento do autuado em Rio Grande - RS, o mesmo veículo foi enviado para a Frutosdias em Salvador, pelo autuado por conta e ordem da General Motors. Logo, está devidamente comprovado que as mercadorias não transitaram “fisicamente” pelo estabelecimento autuado. Do mesmo modo, a venda para a empresa localizada no mesmo Estado do Rio Grande do Sul (General Motors do Brasil Ltda – Gravataí - RS) não implicou circulação “física” das mercadorias.

O artigo 11, inciso I, alínea “d”, da Lei Complementar nº 87/96 fixou o local das operações no caso de importação da seguinte forma:

*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;*

A mesma redação acima foi mantida no art. 13 da Lei nº 7014/96. Por seu turno, o RICMS-BA/97, no seu artigo 573, inciso I, estabelece regra:

*“Art. 573. Nas operações de importação de mercadorias ou bens procedentes do exterior, cabe o recolhimento do imposto sobre elas incidente à unidade federada:*

*I - onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias ou bens, quando destinados a unidade federada diversa da do domicílio do importador, sempre que houver transmissão de sua propriedade ou de título que os represente sem que os mesmos transitem pelo estabelecimento importador;”*

Dessa forma, vê-se que a legislação tributária, de forma clara, fixa que o ICMS incidente na importação pertence ao Estado onde ocorrer a entrada física da mercadoria importada.

É pacífico o entendimento prevalente nas decisões do CONSEF, de que o ICMS é devido na importação ao estado onde ocorre a entrada física das mercadorias ou bens quando não transitarem fisicamente pelo estabelecimento importador, a exemplo da decisão da 1<sup>a</sup> JJF no Acórdão de nº 0419-01/03; Acórdão da 4<sup>a</sup> JJF nº 505-04/03, cujo recurso não foi provido pela 1<sup>a</sup> CJF no Acórdão de nº 052-11/04.

Em face do comentado, está caracterizado que as mercadorias importadas pelo autuado, o qual estava localizado no Estado do Rio Grande do Sul, foram destinadas fisicamente ao Estado da Bahia, sem terem transitado pelo estabelecimento importador, portanto, o ICMS incidente na operação de importação é devido ao Estado da Bahia.

Quanto à responsabilidade pelo pagamento do imposto na importação, entendo que deve ser atribuída aos estabelecimentos onde ocorreu a entrada física das mercadorias, no caso em tela, as empresas concessionárias de vendas de veículos (da marca General Motors) instaladas no estado da Bahia.

Este entendimento foi manifestado pelo Julgador José Bezerra Lima Irmão, da 1<sup>a</sup> JJF no voto discordante contido no Acórdão de nº 0419/01-03, e que possui similaridade com os fatos relatados nesta autuação. Acato o posicionamento daquele julgador, de que o responsável pelo pagamento pelo imposto é o estabelecimento onde ocorreu a entrada física do veículo, cujo VOTO DISCORDANTE, transcrevo abaixo:

#### **VOTO DISCORDANTE**

*“Pelos elementos constantes nos autos, entendo que o autuado é pessoa ilegítima para figurar no pólo passivo da relação jurídica em questão.*

*Observe-se que o emitente da Nota Fiscal é a Cisa Trading S.A. (Coimex Internacional S.A.), estabelecida no Estado do Espírito Santo; o importador é a Volvo do Brasil Veículos Ltda., estabelecida em São Paulo; o destinatário dos bens (destino físico) é a Contudo Engenharia Ltda., estabelecida na Bahia; o Auto de Infração foi lavrado contra a primeira empresa, a Cisa Trading S.A., estabelecida em Vitória, Espírito Santo.*

*O artigo 13 da Lei nº 7.014/96, que reproduz literalmente o art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, prevê no inciso I, “d”, que o local da operação “para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável” é o estabelecimento onde ocorrer a “entrada física”.*

*Quando a lei diz que o local da operação é o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física (inciso I, “d”), realçando no caput do artigo que isso é para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, fica evidente que a cobrança de imposto, neste caso, teria que recair sobre o destinatário físico das mercadorias, que é a Contudo Engenharia Ltda., localizada no município de Lauro de Freitas, no Estado da Bahia.*

*Voto pela NULIDADE da autuação, por ilegitimidade passiva”.*

Pelo exposto acima, voto pela NULIDADE da autuação, por ilegitimidade passiva.

#### **VOTO SEPARADO**

Concordo com a conclusão apresentada pelo Digno Relator deste PAF, entretanto, creio que a complexidade da matéria exige que se façam algumas considerações adicionais não abordadas pelo Relator em seu Voto.

Como dito anteriormente, o presente Auto de Infração foi lavrado contra um contribuinte localizado no Estado do Rio Grande do Sul, exigindo o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias do exterior, as quais foram, logo após o desembaraço aduaneiro, remetidas para contribuintes situados no Estado da Bahia, não transitando, portanto, pelo estabelecimento do autuado.

O autuado suscitou a nulidade do lançamento, sob o argumento de que não é legítimo para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, haja vista que: a) não é contribuinte deste Estado e sim do Estado do Rio Grande do Sul, onde está localizado; b) não possui estabelecimento no território baiano; c) não é substituto tributário; d) não há nenhum artigo de lei que lhe atribua a responsabilidade tributária pelo pagamento, ao Estado da Bahia, do ICMS incidente na importação de produtos, desembaraçados e nacionalizados.

O contribuinte argumentou, ainda, que o sujeito ativo da presente relação jurídico-tributária é o Estado do Rio Grande do Sul, uma vez que: a) os produtos importados, “após a nacionalização”, “foram remetidos à empresa INSPECTION COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., para a realização de pequenos reparos e instalação de outros componentes” e tal operação “está regulamentada pelo Regime Especial concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul através do Ato Declaratório nº 98/014”; b) como as mercadorias importadas transitaram fisicamente pelo território do Estado do Rio Grande do Sul, o tributo é devido a este ente tributante; c) se a própria fiscalização entende que os destinatários das mercadorias importadas são empresas situadas na Bahia, então estas são os eventuais contribuintes do imposto em comento.

Dessa forma, verifico que a questão central desta lide reside em dois pontos:

1. a definição do sujeito ativo da relação jurídico-tributária, se o Estado da Bahia ou o Estado do Rio Grande do Sul;
2. a determinação do sujeito passivo da obrigação tributária, se o autuado ou os destinatários finais dos veículos importados do exterior pelo aludido autuado, como alegado na peça defensiva.

Pelo que consta dos elementos de prova juntados aos autos, ficou clara a ocorrência de uma operação triangular, com a participação das empresas Cisa Trading S/A (o autuado), a General Motors (também situada no Rio Grande do Sul e para quem os produtos importados foram enviados, pelo autuado, apenas simbolicamente) e os contribuintes situados na Bahia (para quem os veículos importados foram destinados fisicamente pelo autuado, geralmente na mesma data da nota fiscal de remessa simbólica).

Ficou patente, pelos documentos apensados ao PAF e pelo entendimento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, que o autuado foi o destinatário jurídico das mercadorias importadas do exterior, isto é, foi o estabelecimento importador, no sentido juridicamente aceito, haja vista que foi o responsável pela prática de todos os procedimentos formais exigidos nas operações de importação.

A Constituição Federal estabelece, na alínea “a” do inciso IX do § 2º do artigo 155, que o ICMS incidirá também “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, **cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço**”. (grifos não originais)

Sendo assim, em condições normais, o autuado deveria ser o destinatário físico dos veículos importados do exterior e, consequentemente, o responsável pelo pagamento do ICMS devido ao Estado do Rio Grande do Sul (onde está situado) nas operações de importação de mercadorias.

Entretanto, como mencionado acima, os produtos importados não se destinaram fisicamente ao autuado, ou mesmo à empresa General Motors, também localizada no Estado do Rio Grande do Sul. Os veículos foram remetidos, imediatamente após a nacionalização, para diversas concessionárias da marca GM estabelecidas no Estado da Bahia, sem que houvesse o trânsito físico pelas empresas localizadas na unidade federativa onde ocorreu o desembarço aduaneiro (Rio Grande do Sul).

O contribuinte autuado alegou que houve o trânsito físico das mercadorias importadas no Rio Grande do Sul, ao serem enviadas à INSPECTION COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., “para a realização de pequenos reparos e instalação de outros componentes”. Todavia, restou demonstrado, na sustentação oral feita pelo representante do autuado, que a citada empresa INSPECTION COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., se localiza numa zona secundária alfandegada.

Segundo o artigo 6º do Decreto nº 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro):

*Art. 6º São recintos alfandegados:*

*I - de zona primária, os pátios, armazéns, terminais e outros locais destinados à movimentação e depósito de mercadorias importadas ou destinadas à exportação, que devam movimentar-se ou permanecer sob controle aduaneiro, assim como as áreas reservadas à verificação de bagagens destinadas ao exterior ou dele procedentes;*

*II - de zona secundária, os entrepostos, depósitos, terminais ou outras unidades destinadas ao armazenamento de mercadorias nas condições do inciso anterior.*

Os artigos 11, 12 e 13 do referido Decreto nº 91.030/85 estabelecem que:

1. a fiscalização aduaneira deverá ser permanente (ininterrupta) na zona primária e continuada (em qualquer dia e horário) nos recintos alfandegados de zona secundária;

2. somente podem ingressar em áreas e recintos alfandegados as pessoas que ali exerçam atividades profissionais e os veículos em objeto de serviço, salvo expressa permissão da autoridade aduaneira;
3. no exercício de suas atribuições, a autoridade aduaneira terá livre acesso, a qualquer momento, a qualquer dependência da zona primária e dos recintos alfandegados, bem como aos locais onde se encontre **mercadoria estrangeira** exposta à venda, depositada ou em circulação comercial, podendo, quando julgar necessário, requisitar papéis, livros e outros documentos (Decreto-lei nº 37/66, art. 36).

Verifico, pelo endereço constante nas notas fiscais acostadas às fls. 225 a 229, que a empresa INSPECTION COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. está localizada no Armazém C-6 no próprio porto da cidade do Rio Grande – RS, onde foram, posteriormente, desembaraçadas as mercadorias importadas, embora, nesse momento, ainda não tenham sido nacionalizadas.

Por outro lado, não foi trazida aos autos a prova de que a empresa INSPECTION COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., realizou “pequenos reparos e instalação de outros componentes” nos veículos importados pelo autuado. Ao contrário, as Notas Fiscais apensadas às fls. 225 a 229 não fazem nenhuma referência a tais serviços, mas apenas à prestação do serviço de inspeção e montagem em veículos, provavelmente para se avaliar a integridade das mercadorias importadas.

Concluo, assim, que as mercadorias, ao serem remetidas para depósito e inspeção na empresa INSPECTION COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., não tinham sido ainda nacionalizadas, não se configurando, portanto, a entrada física dos produtos no Estado do Rio Grande do Sul.

Ultrapassada essa questão, restou comprovado que os veículos foram importados pelo autuado, entretanto, foram fisicamente destinados aos concessionários da marca GM situados no território baiano.

Nessa situação, a Lei Complementar 87/96 prevê que:

*“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (grifos não originais)*

*I - tratando-se de mercadoria ou bem:*

*(...)*

*d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;*

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

*IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;”*

A PGE/PROFIS, em outros processos administrativos fiscais, exarou o entendimento de que é irrelevante o local do desembaraço e o do estabelecimento importador (aspecto temporal), uma vez que o legislador elegeu o local do destino da mercadoria (aspecto territorial).

O CONSEF, por sua vez, tem se manifestado, de forma reiterada, no sentido de definir, como ente tributante, a unidade federada onde estiver situado o destinatário final da mercadoria importada e, como responsável pelo pagamento do tributo, o importador da mercadoria.

Não obstante as respeitáveis decisões emanadas da 1<sup>a</sup> e da 2<sup>a</sup> instâncias do CONSEF, creio que a questão merece uma revisão da análise feita até este momento pelos órgãos julgadores, pelos motivos a seguir apresentados.

Inicialmente, é interessante observar que, ao eleger o local de destino das mercadorias importadas, para o fim de definir o ente tributante e o estabelecimento responsável pelo pagamento do ICMS, o legislador abandonou o conceito de destinatário jurídico (o importador de direito) e adotou o conceito de destinatário final das mercadorias importadas (isto é, o importador de fato, por assim dizer).

A Lei nº 7.014/96 repete, *ipsis literis*, a disposição prevista na Lei Complementar 87/96 ao determinar que:

*Art. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (grifos não originais)*

*I - tratando-se de mercadoria ou bem:*

*(...)*

*d) importados do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;*

O RICMS/97 detalha a norma acima transcrita da Lei nº 7.014/96, em seu artigo 573, inciso I, da seguinte forma:

*Art. 573. Nas operações de importação de mercadorias ou bens procedentes do exterior, cabe o recolhimento do imposto sobre elas incidente à unidade federada:*

*I - onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias ou bens, quando destinados a unidade federada diversa da do domicílio do importador, sempre que houver transmissão de sua propriedade ou de título que os represente sem que os mesmos transitem pelo estabelecimento importador;*

A situação em análise neste PAF enquadra-se perfeitamente na hipótese prevista no inciso I do artigo 573 do RICMS/97, tendo em vista que o importador jurídico foi o contribuinte autuado, porém os veículos importados foram remetidos, imediatamente após a nacionalização, às empresas concessionárias situadas no território baiano (sem que tivessem transitado pelo estabelecimento importador) e, portanto, é lógico que se conclua que o ente tributante da presente relação jurídico-tributária é o Estado da Bahia.

Definido o sujeito ativo, cabe-me analisar quem seria o sujeito passivo da relação tributária apresentada nos autos: se o autuado (o importador de direito) ou os contribuintes localizados na Bahia (importadores de fato).

Quero chamar a atenção para a redação do *caput* do artigo 11, da Lei Complementar 87/96, repetida, em todos os seus termos, pelo *caput* do artigo 13, da Lei nº 7.014/96. Segundo tais dispositivos legais, no caso de mercadoria ou bem importados do exterior, o “local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável”, é o “do estabelecimento onde ocorrer a entrada física” do referido bem ou mercadoria.

O ilustre Relator deste PAF trouxe à colação o Voto Discordante exarado pelo Julgador Sr. José Bizerra Lima Irmão no Acórdão JJF nº 0419/01-03, no julgamento do Auto de Infração nº 232902.0095/03-0, lavrado contra este mesmo contribuinte, em que aquele Julgador assim se expressou: “quando a lei diz que o local da operação é o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física (inciso I, “d”), realçando no *caput* do artigo que isso é para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, fica evidente que a cobrança de imposto,

neste caso, teria que recair sobre o *destinatário físico* das mercadorias, que é a Contudo Engenharia Ltda., localizada no município de Lauro de Freitas, no Estado da Bahia”.

Concordo inteiramente com o posicionamento manifestado pelo Julgador José Bizerra Lima Irmão. Efetivamente, entendo que a única interpretação possível do artigo 11, da Lei Complementar 87/96 (e, consequentemente, do artigo 13, da Lei nº 7.014/96), no caso de importação de mercadorias do exterior, realizada por um estabelecimento situado em unidade federativa diversa daquela da entrada física das mercadorias importadas, é a de que:

1. o ente tributante, isto é, o sujeito ativo da relação tributária é a unidade federativa onde se verificou a entrada efetiva (ou física) das mercadorias importadas do exterior;
2. o sujeito passivo da relação tributária, ou seja, o “estabelecimento responsável” pelo pagamento do imposto estadual é o contribuinte para onde foram destinadas fisicamente as mercadorias importadas.

Assim, na situação em exame, é possível afirmar, com convicção, que o ICMS incidente nas operações de importação do exterior de veículos, realizadas pelo estabelecimento autuado, é devido ao Estado da Bahia. Todavia, o responsável pelo pagamento do tributo não é o autuado, mas os contribuintes que receberam fisicamente os produtos importados, os quais foram remetidos pelo autuado, ainda que por conta e ordem de terceiros, uma vez que não houve a entrada física no Estado onde ocorreu o desembarque aduaneiro (Rio Grande do Sul).

Há, contudo, uma questão importante ainda a ser enfrentada.

O § 1º do artigo 573 do RICMS/97 estabelece o seguinte:

**“Art. 573 ....**

*§ 1º O imposto será recolhido pelo importador, em favor da unidade federada em cujo território tiver ocorrido a entrada física das mercadorias ou bens, por meio de documento de arrecadação previsto em sua legislação ou da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE)”.*

É fácil verificar, pela redação do dispositivo regulamentar, que o comando é dirigido ao importador jurídico das mercadorias do exterior situado em outro Estado e uma análise superficial pode levar à interpretação de que o importador de direito, isto é, o autuado, seria o responsável pelo pagamento do imposto. Entretanto, *data venia*, tal interpretação está, a meu ver, equivocada, e não resiste a um estudo aprofundado da matéria.

Como é notório, o Regulamento destina-se a detalhar as regras que foram editadas por meio de uma Lei, considerando que o diploma regulamentar, via de regra, não é autônomo.

O jurista Hugo de Brito Machado, in Curso de Direito Tributário, 14ª edição, pp. 62 e 63, foi muito feliz ao apresentar a definição do regulamento da seguinte forma:

*“O conteúdo e o alcance dos decretos, segundo disposição expressa do CTN, restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados, o conteúdo e o alcance, de acordo com as regras de interpretação que estabelece (art. 99).*

*No âmbito de nossa disciplina as palavras decreto e regulamento podem ser tomadas como sinônimas. (grifos originais)*

(...)

*Em matéria tributária o regulamento tem grande importância. Ele se presta para a consolidação, em texto único, de diversas leis sobre um tributo, além de estabelecer regras relativas a obrigações acessórias.*

*Qualquer regra de decreto, ou de regulamento, que não seja mera explicitação do que determina a lei, nem se limite a fixar os meios e formas de execução desta, é inválida.*

*A regra do decreto, ou do regulamento, só pode se ocupar de matéria não compreendida no âmbito da reserva legal. (grifos originais)*

*Não pode disciplinar matéria compreendida no âmbito da reserva legal, como a contida no art. 97 do CTN, mas fora daí, e desde que não contrarie qualquer disposição de lei, pode ser utilizado tanto para a explicitação de textos legais, como para o estabelecimento dos meios e formas de cumprimento das disposições de leis.”*

O mencionado jurista ainda explicitou em sua obra (pp. 57 e 58) o que deve ser compreendido como princípio da legalidade (ou da reserva legal):

*No Direito Tributário tem-se uma especificação desse princípio, que se costuma chamar princípio da legalidade tributária, significando que nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei. (grifos originais)*

*Segundo o art. 97 do CTN, somente a lei pode estabelecer:*

- a) a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- b) majoração de tributos ou sua redução, com as ressalvas que indica;
- c) a definição do fato gerador da obrigação principal e do seu sujeito passivo; (grifos meus)
- d) a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo, com as ressalvas que menciona;
- e) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- f) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributário, ou dispensa ou redução de penalidades.

Assim, uma vez que é impossível, em nosso sistema positivo, aceitar que o Regulamento possa definir o fato gerador da obrigação principal e o sujeito passivo de tal obrigação tributária, conclui-se que a regra do § 1º do artigo 573 do RICMS/97 tem apenas o caráter de tentar operacionalizar, de modo mais racional e prático, o recolhimento do ICMS incidente nas operações de importação, do exterior, de bens e mercadorias tributáveis.

Logicamente, salta aos olhos que, se o importador situado em outro Estado não cumprir o mandamento regulamentar, nenhuma consequência jurídica pode advir de seu procedimento, muito menos a imposição de lançamento de ofício para cobrança do imposto cuja responsabilidade legal cabe ao importador de fato, ou seja, o destinatário real das mercadorias importadas, situado no Estado da Bahia.

Volto a frisar que a Lei Complementar 87/96 (artigo 11) e a Lei Estadual nº 7.014/96 (artigo 13) determinam que, no caso de mercadoria ou bem importados do exterior, o “local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento

**responsável**”, é o “do estabelecimento onde ocorrer a entrada física” do referido bem ou mercadoria.

Pelo exposto, estou plenamente convencida, não obstante as decisões já emanadas do CONSEF, de que o autuado não é o sujeito passivo da presente relação jurídico-tributária e voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

Entretanto, represento à autoridade competente para que instaure novo procedimento fiscal, nos termos do artigo 156, do RPAF/99, contra os responsáveis legais pelo recolhimento do ICMS, isto é, os contribuintes situados no território baiano onde ocorreu a entrada física das mercadorias importadas do exterior, observado o prazo decadencial.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº 282219.0312/04-4 lavrado contra **CISA TRADING S/A**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal representa à autoridade competente para que instaure novo procedimento fiscal, nos termos do artigo 156, do RPAF/99, contra os responsáveis legais pelo recolhimento do ICMS, isto é, os contribuintes situados no território baiano onde ocorreu a entrada física das mercadorias importadas do exterior, observado o prazo decadencial.

Recorre-se de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de abril de 2005.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE /VOTO SEPARADO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - JULGADOR