

**PROCESSO** - A. I. Nº 232882.0003/08-5  
**RECORRENTE** - EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A - EMBRATEL  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0153-05/08  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 19/03/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0022-12/09

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO EM OUTRO ESTADO. Nas operações de importação de mercadorias, quando destinadas a unidade federada diversa do domicílio do importador, sempre que houver transmissão de sua propriedade sem que as mesmas transitem pelo estabelecimento importador, o imposto caberá à unidade onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias. Restou demonstrado que o importador, estabelecido no Estado do Espírito Santo, atuou por conta e ordem do autuado, adquirente das mercadorias, ou seja, participou na operação como mero prestador de serviço, além do que, as mercadorias não transitaram pelo estabelecimento do importador, eis que foram remetidas diretamente para o adquirente. Infração subsistente. Afastadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento. Retificação, de ofício, erro de material constante na resolução da Primeira Instância de julgamento. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de 1ª Instância que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado para exigência de ICMS no valor de R\$166.154,53, sob acusação do cometimento da falta de recolhimento do ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento.

Consta, ainda, que a empresa SAB TRADE COMPANY S.A. importou as mercadorias por conta e ordem do autuado de acordo com os termos da IN - SRF nº 247-2002, art. 86, 87 e 88, efetuando despacho aduaneiro pelo Estado do Espírito Santo, sendo que a mercadoria importada saiu da EADI - SILOTEC ESPÍRITO SANTO diretamente para o estabelecimento do autuado neste Estado, conforme constam nas notas fiscais, sem ter transitado pelo estabelecimento do importador.

O autuado representado por advogado legalmente constituído, fl. 87, apresentou sua impugnação, e a Junta de Julgamento Fiscal, ao decidir a lide exarou o voto a seguir transcrito:

*No mérito, trata de falta de recolhimento do ICMS pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento. Refere-se à importação, cuja mercadoria foi desembaraçada no Estado do Espírito Santo, por ter sido importada por conta e ordem do autuado pela empresa SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A. estabelecida naquele Estado. As mercadorias importadas saíram da EADI - SILOTEC CIA. DE COMÉRCIO TRANSPORTE E ARMAZENS GERAIS para o estabelecimento autuado no Estado da Bahia.*

*A defesa concentra sua argumentação sob o foco de que a importação fora realizada por estabelecimento pela empresa, SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A., localizada no Estado do Espírito Santo, cujo desembaraço aduaneiro e a entrada física da mercadoria no estabelecimento da SILOTEC - CIA DE TRANSPORTE E ARMAZENS GERAIS ocorreram naquele estado, e que por isso, o Estado da Bahia não tem competência para exigência do tributo. Ressalta ainda que a legislação tributária pertinente a matéria é*

*uníssona ao estabelecer o local da operação ou do serviço, como sendo o do estabelecimento onde ocorreu a entrada física da mercadoria importada.*

*Da análise dos elementos que constituem os autos verifica-se que a empresa, SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A. foi contratada para promover a importação dos equipamentos, objeto da autuação, por conta e ordem do autuado. Ou seja, o titular da importação, adquirente das mercadorias e contratante do cambio que lastreou a operação, restou indubitado nos autos ser o estabelecimento autuado.*

*É por demais imprescindível esclarecer que a importação por conta e ordem de terceiro nada mais é de que um serviço prestado por uma empresa - a importadora -, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa - a adquirente -, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).*

*Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional, embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa - a importadora por conta e ordem -, que é uma mera mandatária da adquirente.*

*As mercadorias, consoantes se verificam nos documentos de importação, fls. 8, 9, 17, 18, 21, 22, 38, 39, 46 e 47, e afirmação do próprio autuado, fl. 79, antes de serem enviadas para o estabelecimento adquirente, apenas transitaram pelo recinto alfandegado, Estações Aduaneiras Interiores - EADI II SILOTEC Espírito Santos. Portanto, inexistente nos autos comprovação documental alguma de que as mercadorias saíram do recinto alfandegado e ingressaram no estabelecimento contratado pelo autuado para realizar a importação, ora em lide. A permanência de mercadorias importadas em recintos alfandegados enquanto transcorrem os procedimentos de liberação da importação pela alfândega, trata-se de praxis exigida pela gestão aduaneira, portanto, não se pode confundir com o ingresso das mercadorias importadas no estabelecimento do importador por conta e ordem, no Estado do Espírito Santos.*

*Verifico que, quanto à importação de mercadorias procedentes do exterior, o art. 13, inciso I, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, estabelece:*

*“Art. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

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

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

*Por seu turno, o RICMS-BA/97, no seu artigo 573, inciso I, estabelece a mesma 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;”*

*Ademais, não paira dúvida alguma nos autos que as mercadorias importadas têm como destinatário a empresa Embratel - Empresa Brasileira de Telecomunicações S/A, adquirente localizada no Estado da Bahia. Fato esse que robustece ainda mais o fundamento legal da exigência fiscal, pois, revela assaz consonância com o texto constitucional expresso na alínea “a” do inciso IX do § 2º de seu artigo 155, ao pontificar 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.*

*Por tudo isso, resta patente que a legislação tributária, de forma clara, estabelece que o ICMS incidente na importação de mercadorias procedentes do exterior, pertence ao Estado onde ocorrer a entrada física da mercadoria importada.*

*Assim, como não ocorrera entrada física da mercadoria no estabelecimento da empresa, SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A., situada no Estado do Espírito Santo, entendo que a interpretação da legislação em vigor à época dos fatos, leva à conclusão de que cabe a exigência do imposto ao Estado da Bahia, haja vista que está devidamente comprovado nos autos que as mercadorias não transitaram “fisicamente” pelo estabelecimento que realizou a importação no Estado do Espírito Santo.*

*Em nada repercute o fato de, equivocadamente, ter recolhido ao Estado onde ocorrera o desembaraço das mercadorias objeto do presente Auto de infração, por ser indevido, já que as referidas mercadorias foram remetidas para o estabelecimento do autuado.*

*Com relação à questão da diferença de alíquota alegada pelo representante do autuado na assentada de julgamento, entendo que matéria deve ser objeto de requerimento através de procedimento específico junto à inspetoria fiscal do autuado.*

*Saliento, ainda, que é pacífico o entendimento prevalente nas decisões do CONSEF, de que na importação, o ICMS é devido ao Estado onde ocorre a entrada física das mercadorias ou bens, quando não transitarem fisicamente pelo estabelecimento importador, a exemplo das decisões proferidas nos Acórdãos JFJ nº 0283-03/06 e CJF nº 052-11/04.*

*Convém ressaltar também que, embora o fato gerador do ICMS ocorra no ato do desembaraço aduaneiro (aspecto temporal), a lei considera-o verificado no local da situação do estabelecimento onde ocorra a entrada física da mercadoria importada do exterior (aspecto espacial). Portanto, por tudo quanto exposto, concluo que restou inteiramente caracterizada infração única objeto do presente PAF.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de infração, devendo ser homologado os valores recolhidos.*

No Recurso Voluntário o contribuinte, através de advogado regularmente constituído, conforme procuração anexa, alegou, de início, a ilegitimidade passiva do autuado para figurar na relação tributária em exame. Afirmou que a ora recorrente contratou a empresa importadora SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A, para que esta se encarregasse da importação e realização de todos os demais atos correlatos ao ingresso de determinados equipamentos no território nacional. Declarou que a referida empresa efetuou a importação por conta e ordem do recorrente, em conformidade com a legislação federal, em especial a Instrução Normativa nº 247/02 e que em razão da contratação efetuada, a efetiva importadora é a empresa SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A, tendo sido toda a documentação referente à operação emitida em nome desta, a exemplo das declarações de importação. Dessa forma, entende o recorrente que o sujeito passivo tributária é a empresa importadora e não o autuado, que não participou da operação. Transcreveu em seguida o dispositivo da LC Nº 87/96 e da Lei Estadual nº 7.014/96, que tratam do fato gerador do ICMS na importação, para afirmar que o elemento subjetivo da hipótese de incidência, ou seja, o sujeito passivo, é o importador, ou seja, a pessoa que realiza o fato descrito na lei. No caso concreto, argumenta que os documentos constantes do presente processo administrativo demonstram que os fatos geradores foram realizados pela SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A. diretamente junto ao fornecedor no exterior, figurando o recorrente como mera adquirente de suas mercadorias, dentre outros clientes que certamente aquela empresa possui.

Aduziu que a autoridade fiscal confundiu a norma estadual que determina o local da operação para fins de recolhimento do ICMS com o sujeito passivo da obrigação e que o art. 573, I e seu § 1º, do RICMS/BA, trata do local do recolhimento do tributo, ou seja, o aspecto espacial do fato gerador, que não guarda qualquer relação com quem deve responder pelo tributo. Ressalta que havendo ou não recolhimento do ICMS para o Estado da Bahia, cabe ao importador a responsabilidade tributária.

Destacou que o contrato existente entre o recorrente e a empresa SAB COMPANY não pode servir de suporte para imputar à autuada a responsabilidade pelo pagamento do ICMS, isto porque as convenções particulares valem entre as partes, mas não revogam as leis do estado, sendo que no Direito Tributário prevalece este brocardo jurídico. Assim seria irrelevante para a atribuição de responsabilidade tributária o fato de a importação ter sido realizada pela SAB COMPANY por conta e ordem do recorrente, aplicando-se ao caso a regra do art. 109 do CTN, que estabelece os princípios gerais de direito privado são utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Com base nas razões retroexpostas pede a exclusão da pessoa do autuado do presente lançamento tributário.

Em seguida, acaso ultrapassada a preliminar de ilegitimidade passiva, postula a exclusão da multa, juros e correção monetária, diante do que preceitua o art. 100, Parágrafo Único, do CTN, se entendido que o recorrente é a devedora do imposto exigido no lançamento. Argumenta que as

mercadorias objeto da autuação deram entrada física no recinto alfandegado localizado no estado do Espírito Santo, sendo que a entrada das mesmas no estabelecimento do autuado se verificou em etapa posterior. Assim, se o imposto da operação foi recolhido pelo efetivo importador ao Estado onde se localizava a repartição alfandegária, em atendimento à praxis exigida na gestão da aduana, a conduta do autuado não pode ser considerada de má-fé, visto que a sua intervenção na operação somente se verificou após o desembaraço dos produtos na alfândega.

Caso não acolhidas as preliminares acima ventiladas, no mérito afirma que a mercadoria importada foi recebida pela empresa importadora, no porto de Vitória, no Espírito Santo, sendo que aquela promoveu a nacionalização, entrada física e posterior transferência ao estabelecimento do recorrente. Declarou que a entrada física da mercadoria se verificou no estabelecimento da SILOTEC – CIA DE TRANSPORTES E ARM. GERAIS, empresa de logística e armazenamento contratada pelo importador e também estabelecida no Espírito Santo. Destacou que a LC Nº 87/96 e a Lei Estadual nº 7.014/96, são uníssonos ao estabelecer que o local da “prestação do serviço” aquele em que ocorreu a entrada física da mercadoria importada. Da mesma forma o art. 573, I, do RICMS/BA. Transcreveu mais à frente o art. 155, § 2º, inc. IX, da CF/88, sustentando que o texto constitucional não apenas fixou a hipótese de incidência do ICMS, como também se preocupou em estabelecer o aspecto espacial daquele tributo, especialmente quanto ao sujeito ativo para exigí-lo. Este, por sua vez, de acordo com o ditame constitucional, será o local do estabelecimento do destinatário da mercadoria. No caso em questão, afirmou que o texto constitucional não utilizou a expressão “destinatário final da mercadoria”, ressaltando assim, que por destinatário deve ser entendido o sujeito que juridicamente promoveu o ingresso da mercadoria importada, visto que esta é a hipótese de incidência definida na lei. Dessa forma, não caberia ao intérprete especificar o que seria “destinatário final”, quando o próprio texto constitucional não o fez, sendo patente que a alusão é inequivocadamente ao estabelecimento que realizou o fato gerador da importação. Citou e transcreveu lições do tributarista José Eduardo Soares de Melo, para defender que o ICMS não incide sobre a mera entrada de bens no país e que o mesmo não se torna devido pela simples liberação aduaneira, sendo correto que a titularidade do imposto (sujeição ativa) não cabe singelamente ao Estado onde ocorreu o mero ato físico do desembaraço aduaneiro, mas ao Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo, isto é, aquele que juridicamente promoveu o ingresso dos bens estrangeiros no país e para onde se destinavam. Mais à frente trouxe para exame a posição adotada pelo STF, ao julgar o RE nº 299.079/RJ, de lavra do Min. Carlos Britto, firmando posição de que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria, pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Sustenta, portanto, que o destinatário jurídico é o estabelecimento importador, localizado no Espírito Santo e que a Decisão recorrida mostra-se manifestamente improcedente, pois contrária às normas aplicáveis ao caso, já examinado pelo STF, razão pela qual pede a sua reforma.

Em seguida, pede, alternativamente, que se acaso não forem acolhidas as suas razões de nulidade ou improcedência do lançamento, sejam excluídos os valores já recolhidos pelo recorrente a título de diferencial de alíquotas. Enfatizou que por ocasião da sessão de julgamento ocorrida na 1ª Instância essa questão chegou a ser aduzida, mas que a Decisão recorrida apresentou contradição visto que declarou a procedência do lançamento, determinando em seguida a homologação dos valores recolhidos. Argumenta a Decisão de 1º grau merece ser esclarecida, ressaltando ser incoerente ter que fazer um requerimento apartado do processo administrativo fiscal, com o objetivo de modificar o *quantum* cobrado. Pediu a aplicação do art. 146 do CTN, o qual só impede a modificação do lançamento por erro de direito, constituindo os aspectos fáticos razão mais que suficientes para a alteração do lançamento, requerendo assim a exclusão do montante já recolhido a título de diferencial de alíquotas.

Ao finalizar, fez uma síntese de todos os pedidos articulados na peça recursal, nos seguintes termos:

a) acolhimento da preliminar de ilegitimidade passiva;

- b) exclusão das parcelas cobradas a título de multa, juros e correção monetária;
- c) no mérito, declaração de improcedência “*in totum*” do Auto de infração, por não ter o recorrente realizado o fato gerador do ICMS – importação;
- d) alternativamente, dedução dos valores já recolhidos pelo recorrente a título de diferencial de alíquotas.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), em Parecer acostado às fls. 144 a 147 do PAF, após breve histórico das teses recursais, abordou de início a preliminar de ilegitimidade suscitada pelo contribuinte. Sustentou a PGE/PROFIS que a empresa contratada pelo autuado para a efetivação da importação é uma mera mandatária da adquirente, não possuindo a titularidade da mercadoria, e por essa razão, não se reveste da qualidade de contribuinte do imposto, inexistindo assim a ilegitimidade suscitada pelo recorrente, por ser ela o sujeito passivo da relação tributária em lide. No que tange ao mérito, fez observar que a nota fiscal anexada à fl. 15 dos autos atesta que a mercadoria foi desembarçada no Espírito Santo e seguiu para o estabelecimento do autuado, localizado na Bahia, sem transitar pelo suposto estabelecimento da importadora SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A. Dessa forma, conforme preceitua o art. 11, I, letra “d”, da LC Nº 87/96, que define o local da operação ou da prestação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, a responsabilidade é do estabelecimento onde ocorrer a entrada física. Disse ainda que tal regramento fora repetido *ipsis literis* no art. 13, I, “d”, da Lei nº 7.014/96 e que em ambos os preceitos legais não se encontram em confronto com o art. 155, § 2º, IX, “a”, da Magna Carta. Ao contrário, ambos os textos se coadunam com a regra constitucional. Afirmou que o dispositivo constitucional não contempla a hipótese do cabimento do imposto ao estado onde estiver situado o estabelecimento importador, como pretende fazer crer o autuado, mas sim o estabelecimento destinatário da mercadoria, que podem coincidir, mas não necessariamente, como no caso presente. Nesse sentido, o RICMS/97, art. 573, I, § 1º, preconiza que nas operações de importação de bens e mercadorias, cabe o recolhimento do imposto à unidade federada onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias ou bens, quando destinadas à unidade diversa da do domicílio do importador, sempre que houver transmissão de propriedade ou do título que as represente, sem que os mesmos transitem pelo estabelecimento importador. Nesta hipótese o ICMS 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, ou seja, a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNR). Nesse diapasão agiu o autuante dentro dos ditames legais, restando evidenciado ser o ICMS devido ao Estado da Bahia, já que a entrada física da mercadoria ocorreu no território baiano, cabendo à autuada o seu recolhimento. Quanto ao pedido de exclusão dos valores concernentes à multa, juros e correção monetária, a representante da PGE/PROFIS entendeu não se encontrar o autuado enquadrado em qualquer norma excludente de ilicitude, visto que a autuação não se baseou em questões relacionadas a práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, estando a exigência fiscal fundada em dispositivos legais, contempladas em lei complementar, lei estadual e regulamento do imposto, donde se conclui serem corretas a aplicação de multa e demais acréscimos legais. Por fim, no que se refere ao pedido de exclusão de valores já recolhidos pelo autuado a título de diferencial de alíquotas, o entendimento da Parecerista é que o fato gerador da exigência tributária objeto do lançamento, atinente à importação de mercadorias do exterior, é distinto do fato gerador objeto do pagamento, opinando, ao final, pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Inicialmente cabe o exame da preliminar de ilegitimidade passiva, argüida pelo contribuinte nas razões preliminares do seu Recurso Voluntário. No nosso entender a questão posta se confunde com o mérito da autuação, visto que dizer se alguém deve integrar ou não uma relação tributária demanda o exame dos elementos que definem a hipótese de incidência do tributo em conjunto com os fatos que se verificaram no caso concreto. De plano é de se concluir que a empresa

contratada pelo autuado para a realização dos atos relacionados à operação de importação é uma mera prestadora de serviço, tendo agido em nome do recorrente. Nesse sentido não resta dúvida que o importador de fato das mercadorias é a Embratel. Assim aquele que importou por conta e ordem de terceiro é um mero mandatário do adquirente, já que não possui a titularidade sobre os bens importados e por essa razão não se reveste da qualidade de contribuinte. Nesse sentido correta a interpretação dada pela Procuradoria Estadual no Parecer acostado aos autos. No exame de mérito teremos a oportunidade de ao analisar a norma que define a sujeição passiva na importação e detalhar com mais precisão a questão atinente à responsabilidade tributária do autuado nas operações de importação objeto do presente lançamento. Afasto pelas razões retro-expostas a preliminar de ilegitimidade passiva.

Ainda nas razões iniciais o contribuinte formulou pedido de exclusão da multa, acréscimos tributários e correção monetária, com arrimo no art. 100, inc. III, do CTN, ao argumento que a sua ação foi pautada na boa-fé, em consonância com as práticas reiteradas das autoridades administrativas. A referida postulação encontra um óbice processual para seu exame nas instâncias ordinárias de julgamento. O pedido de dispensa de multa, por razões de equidade, entre elas, ter o sujeito passivo agido de boa-fé diante de razoável e justificada dúvida de interpretação ou ter agido em erro diante de orientação equivocada de funcionário fiscal, são matérias de competência exclusiva da Câmara Superior do CONSEF, nos termos art. 159 do RPAF/99. Ademais a autuação não se pautou em práticas reiteradas das autoridades administrativas do fisco, mas na aplicação ao caso concreto das normas inseridas na Lei Complementar nº 87/97, na Lei Estadual nº 7.014/96 e no RICMS/97. Foram aplicados os dispositivos daquelas normas que tratam da importação de bens e mercadorias cujo desembaraço ocorreu em um Estado se verificando a entrada física em estabelecimento localizado em outra unidade federativa. Todavia, como esta matéria é reservada na lei à apreciação da Câmara Superior, resta tão-somente declarar a incompetência desta Câmara de Julgamento Fiscal, podendo o contribuinte, se assim entender, ingressar com o pedido na instância superior, cabendo observar que o mesmo deverá ser instruído com a prova do pagamento do principal.

No mérito, se encontra evidenciado pelas provas documentais juntadas ao processo que o importador, estabelecido no Estado do Espírito Santo, atuou por conta e ordem do autuado, adquirente das mercadorias, ou seja, participou na operação como mero prestador de serviço, além do que, as mercadorias não transitaram pelo estabelecimento do importador, eis que foram remetidas diretamente para o adquirente.

Quanto aos aspectos legais dos fatos narrados na peça acusatória, o regramento da operação se encontra disciplinado no art. 11, I, “d”, da Lei Complementar nº 87/96, que define que o local da operação ou da prestação, para efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, é do estabelecimento onde ocorrer à entrada física.

Tal regramento foi totalmente reproduzido no art. 13, Inciso I, alínea “d”, da Lei 7.014/96, “*in verbis*”:

*“Art. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

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

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

O RICMS-BA/97, no seu artigo 573, inciso I, transcreveu a mesma 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;” (redação originária efeitos até 09/11/05)”.*

As disposições da legislação nos parecem de uma clareza solar, visto que considera que o ICMS, na importação, é devido ao Estado onde efetivamente se operou a entrada física das mercadorias. No caso em análise, cabe reiterar, as mercadorias sequer transitaram pelo estabelecimento da empresa localizado no Espírito Santo, razão pela qual o tributo jamais poderia ser recolhido para aquela unidade da Federação. Em razão disso o Estado da Bahia é quem tem a legitimidade como o sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

As decisões judiciais e o entendimento doutrinário colacionados pelo autuado, ao contrário do que afirma, reforçam o entendimento pela procedência da autuação, pois o destinatário jurídico da mercadoria é a Embratel que, por intermédio de terceiros, efetuou a importação de mercadorias do exterior. O prestador do serviço não se transforma em contribuinte, sendo mero mandatário do efetivo adquirente. Ademais, não há que se confundir destinatário jurídico com destinatário final, visto que aquele se refere ao efetivo adquirente da mercadoria, ou seja, aquele que titulariza a propriedade do bem, sendo que a figura do destinatário final abarca o último integrante da cadeia de produção/circulação, geralmente o consumidor final, quem de fato suporta toda a carga tributária incidente nas etapas anteriores de circulação, visto que o ICMS, em regra, se encontra embutido no preço das mercadorias.

No que se refere ao cálculo do imposto, o lançamento se encontra respaldado no Demonstrativo anexado à fl. 5, não havendo da parte do recorrente qualquer contestação relativamente aos dados numéricos do lançamento.

Quanto ao pedido de compensação de valores recolhidos por diferencial de alíquota, não vislumbramos, inicialmente, a possibilidade de atendimento do pleito, visto que o Recurso Voluntário não foi instruído com a prova do pagamento alegado. Todavia, caso o contribuinte venha a optar pela quitação do Auto de Infração, no qual se exige o ICMS de importação, poderá no ato do pagamento, junto à repartição fazendária competente, fazer a prova do recolhimento do diferencial de alíquotas incidente sobre as operações com as mesmas mercadorias, para efeito de dedução, visto que o imposto devido na entrada é o referente à importação, não cabendo assim a homologação de qualquer valor recolhido, como o fez a JJF, pois se houve pagamento de algum tributo não o foi por conta da operação de importação objeto do presente lançamento. Em razão do exposto, com fulcro no § 3º, Art. 164 do RPAF/BA, retificamos a resolução da Junta de Julgamento Fiscal para excluir dela a expressão “... *devendo ser homologados os valores recolhidos*”.

Assim, considerando o acima exposto, NEGAMOS PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, para manter inalterada a Decisão de 1ª Instância, retificando apenas os termos da Resolução do órgão de 1º grau, conforme indicado acima.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de infração nº 232882.0003/08-5, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A - EMBRATEL** devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$166.154,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, , II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de fevereiro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELLI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS