

A. I. Nº - 207090.0001/09-9  
AUTUADO - B.A. PLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.  
AUTUANTE - MARIA CONSUELO PIRES BARROS  
ORIGEM - INFASZ INDÚSTRIA  
INTERNET - 11.11.09

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0380-04/09**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE CONSUMO. b) ATIVO IMOBILIZADO. c) DOCUMENTAÇÃO FISCAL INIDÔNEA. Infrações reconhecidas. d) IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. Nas operações de importação por conta de terceiros, 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 recolhimento do ICMS deverá ser efetuado pelo estabelecimento importador em favor do Estado de localização do adquirente por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, o que não restou provado nos autos. Infração não elidida. 2. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. 3. DIFERIMENTO. RECEBIMENTO DE REFEIÇÕES PARA ALIMENTAÇÃO DE EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO A COMPRAS EM OUTROS ESTADOS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. 5. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. SAÍDA POSTERIOR TRIBUTADA. MULTA. Infrações reconhecidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 24/03/09, para exigir ICMS no valor de R\$ 490.778,38 em razão das seguintes infrações:

1. Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários exercícios 2005 a 2006. Valor R\$ 1.597,76; multa 60%.
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais. Exercício 2005 Valor R\$ 182,87 multa 60%.
3. Multa percentual sobre imposto ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal com saídas posterior tributadas normalmente. Exercícios 2004 e 2005. Valor R\$ 4.587,55, multa 60%.
4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Exercício 2006. Valor R\$ 252,57, multa 60%.
5. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento nos exercícios 2005 a 2006. Valor, R\$ 35382 multa 60%.
6. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado,

- apropriando-se valor superior permitido pela legislação. Março 06 valor R\$ 8.149,67 multa 60%.
7. Deixou de recolher nos prazos regulamentares o ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Setembro 05. Valor R\$ 146,40 multa 70%.
  8. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transportes interestadual e municipal. Julho 05. Valor R\$ 278,20, multa 60%.
  9. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Exercício 05. Valor R\$ 12.581,15, multa 60%.
  10. Recolheu a menor ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo programa DESENVOLVE. Exercício 05. Valor R\$ 142,52 multa 60%.
  11. Utilizou indevidamente de crédito fiscal de ICMS referente a documento falso ou inidôneo. Em julho 05. Valor R\$ 2.091,00, multa 100%.
  12. Utilizou indevidamente de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, nos exercícios 2004/07. Valor R\$ 460.414,87, multa 60%.

O autuado apresenta razões de defesa, fls. 463 a 475, através de seu advogado, regularmente constituído com mandato à fl. 476, alegando que apesar da lavratura do auto com 12 infrações, somente irá se manifestar acerca da infração 12. Com relação às demais infrações, diz que optou por efetuar o recolhimento do tributo constituído, conforme guias de recolhimento.

Quanto à infração 12, argumenta que existe dupla constituição do ICMS consideradas as mesmas operações de importação, que a fiscalização promoveu a glosa de crédito de ICMS relativo a aquisição de mercadorias importadas de empresas situadas em outros Estados da Federação e informa que em outro auto de infração - nº 207090.0002/09-5 também foi acusado de não ter efetuado o recolhimento do ICMS sobre as mesmas operações de importação, sob a argumentação de que teria havido simulação.

Entende que a exigência não pode prosperar pela cobrança implementada através do auto de infração nº 207090.0002/09-5, em concomitância com a glosa do crédito do imposto decorrente da aquisição das mercadorias importadas. Mantido os dois autos configura-se dupla cobrança do ICMS.

Aduz ainda que as operações não podem ser consideradas fraudulentas, vez que os documentos juntados revelam a eficácia das importações efetuadas pela FUNDAPEANA e existência do vínculo entre a autuada e a pessoa jurídica importadora, a FUNDAPEANA VIAMAX TRADING LTDA, de modo a efetivar a equiparação definida pela medida provisória 2.158-35, como demonstram as faturas comerciais; contrato firmado entre as partes; contratação do câmbio com a indicação de que se trata de operação por conta e ordem.

Diz que assim, a glosa do crédito não se mostra correta. A discussão é sobre o direito ao crédito na operação de remessa de mercadorias importadas por empresa localizada em outro estado da federação e remetida diretamente a compradora, sem trânsito pelo estabelecimento importador.

Explica que a FUNDAPEANA VIAMAX, sediada no Espírito Santo, realizou importação de mercadorias, promoveu o desembaraço, depois remeteu para adquirente no Estado da Bahia. Diz que a discussão é quanto ao sujeito ativo do imposto devido na importação; deduz que se o ICMS da operação de importação foi recolhido no Estado de Espírito Santo correto é o comportamento do contribuinte baiano em creditar-se do imposto decorrente da entrada das mercadorias importadas em seu estabelecimento. Por outro, se o sujeito ativo for o Estado da Bahia, onde está situado o autuado, correto teria sido o procedimento do fisco na glosa dos créditos.

Cita o art. 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea “a”, CF/88, para externar seu entendimento de que o ICMS incidente na importação não tem como sujeito ativo o Estado onde se localiza o adquirente nem mesmo o Estado onde ocorreu o desembaraço, mas onde se localiza o sujeito passivo do tributo, aquele que promoveu juridicamente o ingresso do produto no mercado nacional, que no caso é o Espírito Santo.

Transcreve a doutrina sobre o assunto e a regra positivada no art. 573, I, cominada com o seu parágrafo 4º. RICMS/BA; artigo 12 da Lei Complementar 87/96, que legitimam a entrada ficta da mercadoria no estabelecimento importador e a subsequente saída, também ficta, para outro estabelecimento, este o destinatário final.

Volta a citar em favor da sua tese trecho do Parecer Consultivo 036/2007 da SEFAZ do Espírito Santo. e o RE 299.079-5 do STF.

Finaliza pedindo improcedência da infração 12.

A autuante, às fls. 490/491, presta sua Informação Fiscal mantendo as infrações de 01 a 11, considerando que o próprio autuado as reconheceu e contrapõe às razões com relação à infração 12, o que consta a seguir:

Aduz que a própria norma ventilada pelo autuado, art. 573, RICMS/BA afirma que “para efeito de transmissão de propriedade das mercadorias ou bens ou do título que os represente, subsequente à operação de que cuida o inciso I do “caput”, o importador emitirá nota fiscal relativa a transmissão para o destinatário, sem destaque do imposto ...”.

Diz que verificou que todas as notas fiscais anexadas entre as folhas 198 a 247 estão com o imposto destacado, quando não deveriam estar. Lembra que o art. 93, § 5º, I, ensina que “somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado: I – se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal” e que esses fundamentaram o lançamento do crédito tributário.

Assente que o contribuinte incorre em alguns equívocos. Os autos de infrações são autônomos e se referem a fatos geradores diversos; que a doutrina e jurisprudência utilizadas pelo autuado não possuem força vinculante; nada diz a respeito sobre as notas fiscais com destaque do imposto e que o autuado não deveria requerer improcedência do auto, uma vez que reconheceu 11 das 12 infrações.

Pede a procedência do presente auto de infração.

Às fls. 494/495, consta relatório de parcelamento do débito extraído do SIGAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária.

## VOTO

Cuida o auto de infração da exigibilidade de ICMS decorrente de 12 infrações mencionadas e relatadas acima que, após analisar as peças componentes do presente PAF, faço as constatações a seguir unicamente para a infração 12, uma vez que as demais, infrações de 01 a 11 não foram contestadas pelo sujeito passivo, sendo apresentado, inclusive, o comprovante de seus respectivos parcelamentos, conforme documento do SIGAT, (fls. 494/495), para as quais não existe lide e fora da apreciação do relator:

Na infração 12, a exige-se o ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal em decorrência do destaque a maior em documentos fiscais nas operações de importações de mercadorias.

O autuado contesta a glosa dos créditos alegando lisura na operação praticada pela FUNDAPEANA VIAMAX, sediada no Espírito Santo, que realizou importação de mercadorias, promoveu o desembaraço, depois remeteu para adquirente no Estado da Bahia, sem trânsito pelo estabelecimento importador, tudo nos termos do art. 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea “a”, CF/88. Entende correto o comportamento do contribuinte baiano em creditar-se do imposto decorrente da entrada das mercadorias importadas em seu estabelecimento.

A Auditora Fiscal responsável pela ação fiscal elaborou demonstrativos, fls. 193/197, relacionando diversas notas fiscais com natureza da operação de REMESSA DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM efetuadas por empresas importadoras, situadas no Estado do Espírito Santo, sem que a mercadoria importada tenha transitado fisicamente pelo estabelecimento do “importador”, o autuado, situado no Estado da Bahia.

Está em discussão a questão do “destino físico” de bens importados do exterior. Esta é uma matéria que tem gerado certa polêmica. Vejamos, pois, sua fundamentação jurídica. Segundo a Constituição, cabe o imposto “ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria” (CF, art. 155, § 2º, IX, “a”), enquanto a Lei Complementar nº 87/96 prevê que o local da operação é o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física dos bens importados, portanto, no Estado onde esteja localizado o estabelecimento em que se dá a entrada física.

Através da interpretação dessas duas expressões é que se alcançará a definição do que é o ente federado responsável pela cobrança do imposto, já que existem operações de importação em que a entrada física da mercadoria se efetiva em Estado diverso daquele onde se encontra o estabelecimento destinatário. As dúvidas emergem de forma acentuada em função dos vários arranjos possíveis nesse tipo de operação, sobretudo, quando o importador tem estabelecimento em ente diferente daquele onde ocorreu o desembarço, quando a mercadoria importada é remetida a destinatário final em um terceiro Estado membro, sem que tenha circulado fisicamente pelo estabelecimento importador.

Nesse sentido, 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”.

A seu tempo, o RICMS/BA, estabelece que nas operações de importações cabe o recolhimento do imposto sobre elas incidentes à unidade federada onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias (art. 573, I).

Constatou, examinando documentos presentes nos autos, que as operações ora analisadas ganham novos contornos em função da importação não ser realizada diretamente pelo estabelecimento destinatário (importador) - importação por conta própria, mas na modalidade “por conta e ordem de terceiro”. A operação de importação por conta e ordem de terceiros foi disciplinada pela Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/01, de 24 de agosto de 2001. Sobre o assunto, também dispunha a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN/SRF) nº 75; atualmente, a operação está regulamentada pelas IN/SRF nº 225 e nº 247, ambas de 2002.

Em linhas gerais, a legislação que disciplinou o assunto reconheceu a validade da operação no ordenamento e estabeleceu requisitos específicos, deixando expressa a condição de mandato na qual é realizada. Assim, na importação por conta e ordem, a pessoa jurídica importadora é mera mandatária do adquirente e encomendante da importação. Essa mesma MP estabeleceu que as empresas adquirentes de mercadoria estrangeira, importadas por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, passam a ser responsáveis solidárias pelos tributos advindos dessa operação. Procurou com essa medida a Fazenda Pública evitar que as convenções particulares se sobreponessem aos interesses públicos, em conformidade com o disposto nos termos do art. 123 do CTN.

No caso em concreto, intermedeiam as operações de comércio exterior as empresas VIAMAX e a SAGA, sediadas no Estado do Espírito Santo, chamadas FUNDAPEANA, nas razões, porque amparadas pelo Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias do Espírito Santo - FUNDAP. Tais empresas intermediárias continuam no pólo principal da sujeição passiva, a partir da MP, em situação de igualdade com as adquirentes.

Voltando ao ICMS, foco da presente lide, verifico, pois, que sendo o destinatário estabelecimento situado no Estado da Bahia, destinatário físico das mercadorias importadas, pois foi nesses estabelecimentos onde ocorreu a entrada física das mercadorias importadas, é neste Estado, o local onde o imposto deveria ser recolhido, ainda que não transitando fisicamente pelo estabelecimento do importador e ainda que desembaraçado no Estado do Espírito Santo.

Estabelece ainda a legislação que 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

Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, (art. 573, § 1º), recolhimento que não resta provado nos autos.

Nessa esteira, diverso do que pretende o autuado, na hipótese de as operações de importação realizadas por conta e ordem de terceiro, a jurisprudência tem decidido que competente para a cobrança do ICMS seja o Estado, não mais onde haja o ingresso jurídico ou estabelecimento importador, mas a unidade federativa onde esteja localizado o estabelecimento do real destinatário da mercadoria importada (aquele que emite ao intermediário a ordem de importação). Nesse sentido a decisão do acórdão da Suprema Corte (RE 268586/SP, DJ 18.11.05).

Por derradeiro, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, através do Protocolo ICMS 23, de 03.06.09, decidiu que o recolhimento do ICMS relativo à operação de importação por conta e ordem de terceiros, além da importação por encomenda deverá ser efetuado pelo estabelecimento importador em favor do Estado de localização do adquirente.

A discussão central no presente auto de infração reside nos créditos aproveitados pelo autuado face às aludidas importações. Posto isso, resta claro que os créditos fiscais não poderiam ser utilizados pelo sujeito passivo, uma vez que o recolhimento do ICMS não fora feito da forma como orienta a legislação concernente à matéria, de forma minuciosa tratada acima.

Com relação à existência de outro auto de infração - nº 207090.0002/09-5, em que houve alegada concomitância de infrações, sendo o sujeito passivo também acusado de não ter efetuado recolhimento do ICMS sobre as mesmas operações de importação, verifico, antes, que sequer cópias desse auto de infração foram trazidas ao processo; em seguida, concordo com a Auditora ao afirmar que os autos de infrações são autônomos e se referem a fatos geradores de natureza diversa.

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 JJF nº 0283-03/06 e CJF nº 052-11/04.

Portanto, por tudo quanto exposto, concluo que restou inteiramente caracterizada a infração, única em discussão, objeto do presente PAF. Posto isso, entendo caracterizada a utilização indevida dos créditos fiscais apontados na inicial e procedente a infração 12.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 207090.0001/09-9, lavrado contra **B.A. PLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 486.190,83**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 483.953,43, 70% sobre R\$ 146,40 e de 100% sobre R\$ 2.091,00, previstas no art. 42, incisos II, “a”, “e” e “f”, VII, “a”, III e IV, “j” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa percentual no valor de **R\$ 4.587,55**, prevista no art. 42, inc. II, “d” da citada Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR