

A. I. Nº - 152477.0113/10-3
AUTUADO - STUTTGART SPORTCAR SP VEÍCULOS LTDA.
AUTUANTE - MARCOS DE ARAÚJO SILVA
ORIGEM - IFMT/SUL
INTERNET - 06/12/2010

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0321-03/10

EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. BEM IMPORTADO POR EMPRESA DE OUTRO ESTADO, DESTINADO FISICAMENTE A PESSOA ESTABELECIDNA BAHIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. LANÇAMENTO EFETUADO EM NOME DO IMPORTADOR, ESTABELECIDO NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Em princípio o lançamento seria nulo, por ter sido efetuado em nome de pessoa que não tem legitimidade passiva para figurar na relação jurídica em discussão, haja vista o disposto no art. 13, I, “d”, da Lei nº 7.014/96 (que reproduz literalmente o art. 11, I, “d”, da Lei Complementar nº 87/96). No mérito, o tributo é indevido, pois ficou provado que o bem importado, uma vez desembarçado no porto de Vitória pelo importador formal, seguiu, fisicamente, e não apenas documentalmente, para o estabelecimento do importador real (destinatário físico, destinatário jurídico), estabelecido no Estado do Espírito Santo, e, depois, já estando o bem nacionalizado, foi vendido pelo importador a outra empresa estabelecida em São Paulo, havendo prova da circulação física por meio de carimbos dos postos fiscais do percurso. Na operação de revenda subsequente, para usuário domiciliado na Bahia, a mercadoria já se encontrava nacionalizada, sendo, portanto, uma operação de mercado interno, nada tendo a ver, juridicamente, com a importação anteriormente ocorrida. Essa mudança de titularidade do bem é um fenômeno natural inerente às relações econômicas, que não se confundem com as relações jurídicas. Em regra, todo e qualquer bem, importado ou não, percorre em geral um longo caminho desde a fonte de produção até chegar ao consumidor ou usuário final, passando pelas redes de distribuição ou atacado e pelos pontos de varejo, sem que isso signifique necessariamente qualquer tipo de simulação. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 24/4/10, diz respeito à falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$ 24.290,14, pelo autuado, estabelecido em Cariacica, Espírito Santo, na importação de mercadorias destinadas fisicamente ao Estado da Bahia, importadas por empresa estabelecida em outra unidade da Federação, tendo o desembarço aduaneiro ocorrido no porto de Vitória (ES) e sendo as mercadorias destinadas fisicamente a Napoleão Fernand domiciliado na Bahia. Consta no campo “Descrição dos Fatos” que estabelecidas em outros Estados, tendo como contratada a empresa

Created with

 **nitroPDF** professional

download the free trial online at nitropdf.com/professional

Vitória, que intermediou a operação e que fez o desembaraço aduaneiro das mercadorias, sendo a empresa Stuttgart Sportcar SP Veículos Ltda. a importadora, situada também em Vitória, a qual remeteu as mercadorias para outra filial da Stuttgart Sportcar SP Veículos Ltda. situada em Ribeirão Preto (SP), que faturou ao consumidor baiano, situado em Salvador, BA, configurando-se a empresa Cisa Trading S.A. como mera consignatária, pois a real importadora foi a Stuttgart Sportcar SP Veículos Ltda., sendo o imposto devido ao Estado onde se deu a entrada física das mercadorias importadas.

O autuado, por seu estabelecimento situado em São Paulo, apresentou defesa (fls. 25/36) alegando que realizou a importação de um veículo Porsche/Cayman e o vendeu à empresa BCLV Comércio de Veículos Ltda., estabelecida em Ribeirão Preto (SP), conforme Nota Fiscal 456, anexa. Argumenta que, como a operação foi realizada entre pessoas estabelecidas no Estado de São Paulo, a legislação aplicável no que tange ao ICMS é a do Estado de São Paulo. Diz que observou o regime da substituição tributária, procedendo à retenção e ao recolhimento do imposto por antecipação, na condição de substituto, conforme determina o art. 301 do RICMS/SP, tendo o imposto sido pago ao Estado de São Paulo, tendo em vista que o destinatário do veículo era a BCLV Comércio de Veículos Ltda., estabelecida em São Paulo.

Prossegue explicando que, após a aquisição do referido veículo, a empresa BCLV Comércio de Veículos Ltda., por sua vez, vendeu o referido veículo ao Sr. Napoleão Fernandes da Silva, domiciliado em Salvador, conforme Nota Fiscal 2784, emitida por aquela empresa, anexa aos autos. Argumenta que, sendo essa operação entre a empresa BCLV Comércio de Veículos Ltda. e o Sr. Napoleão Fernandes da Silva uma operação de mercado interno, não se confundindo e não tendo relação com a importação anteriormente ocorrida, e não sendo o Sr. Napoleão Fernandes da Silva contribuinte do ICMS, já tendo sido recolhido em sua integralidade o imposto devido por substituição tributária, não há razão para se falar em pagamento de quaisquer valores de ICMS ao Estado da Bahia.

Considera ilegal e inconstitucional a exação, reiterando e frisando que, após a importação, o veículo foi vendido a uma empresa estabelecida em São Paulo, de modo que a ulterior revenda do veículo por aquela empresa constitui uma operação de mercado interno, não se confundindo com a operação de importação anteriormente havida, não podendo o Estado da Bahia exigir novo pagamento do tributo, agora em seu favor, imputando a condição de importador a pessoa que sequer participou da importação. Fundamenta o argumento da ilegalidade do lançamento no art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição. Comenta a mudança de entendimento do STF firmado na Súmula 661 (na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro), alterando a Súmula 577 (na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do ICMS ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador), considerando que, ao reconhecer a alteração do aspecto temporal do fato gerador do imposto, o STF teria entendido que o tributo seja recolhido em favor do Estado da destinação jurídica (o importador) e não da destinação física, como se infere dos ditames do Convênio ICMS 2/95. Cita doutrina. Pontua que o ICMS não deve ser recolhido em favor do Estado onde possui domicílio o destinatário físico da mercadoria importada, mas sim do Estado onde possui domicílio o destinatário jurídico da importação. Toma por fundamento a ementa do RE-299.079, 1ª Turma, em que atuou como relator o ministro Carlos Britto. Argumenta que o Sr. Napoleão Fernandes da Silva não participou da importação do automóvel em questão, e, ainda que tivesse participado, seria destinatário físico e não jurídico da importação, pois o destinatário jurídico da importação foi a empresa BCLV Comércio de Veículos Ltda., estabelecida em São Paulo, Estado para o qual foi recolhido o imposto, inclusive o devido por substituição tributária.

Sustenta a prevalência do recolhimento do imposto efetuado ao Estado de São Paulo em detrimento à sistemática da substituição tributária. Considera que a pretensão do autuado não encontra respaldo no disposto no Convênio ICMS 132/92. Comenta a previsão constitucional

tributária, nos termos do art. 150, § 7º, da Constituição. Cita jurisprudência do STF. Recapitula a natureza das operações envolvidas neste caso, tendo em vista o Convênio ICMS 132/92. Frisa que, como nem o Sr. Napoleão Fernandes da Silva nem a empresa BCLV Comércio de Veículos Ltda. são importadores do veículo em questão, limitando-se a terem participado de uma operação de mercado interno, houve equívoco na autuação.

Suscita a nulidade do lançamento por ausência de descrição e de comprovação de infringência à legislação tributária como forma de aplicação de responsabilidade solidária. Baseia-se no art. 10 do Decreto (federal) nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal no âmbito dos tributos da União.

Questiona a legalidade da multa aplicada, alegando que a exação de multa punitiva neste caso refoge ao princípio da razoabilidade e acarreta confisco. Pondera que, caso mantida a autuação, a multa deve ser reduzida, em atenção aos princípios da razoabilidade e da vedação de confisco.

Pede que seja declarada a inexistência de relação jurídica obrigacional apta à exigência do pagamento do valor lançado, anulando-se o Auto de Infração, e, sucessivamente, caso mantida a autuação, que seja reduzido o valor da multa, adequando-a aos princípios da razoabilidade e da vedação de confisco. Juntou documentos.

Consta à fl. 70 um despacho do inspetor da IFMT/Sul solicitando ao agente de tributos Marcos de Araújo Silva que efetuasse a correção necessária ao Auto de Infração. O despacho não especifica qual seria a “correção necessária”.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 73/81) requerendo preliminarmente que a defesa seja desconsiderada, desapensada e arquivada, em razão de ter sido apresentada por pessoa ilegítima, tomando por fundamento o parágrafo único do art. 4º do RPAF. Observa que cada estabelecimento é considerado autônomo, e portanto a matriz da empresa autuada não tem legitimidade para apresentar qualquer documento em nome de sua filial, inclusive para apresentar contestação de Auto de Infração.

Quanto ao mérito, observa que o autuado adquiriu do exterior um automóvel Porsche Cayman, sendo importadora a empresa Cisa Trading S.A. e adquirente o autuado, estabelecido no Estado do Espírito Santo. Após a importação, o autuado emitiu a Nota Fiscal 456, tendo como destinatária a empresa BCLV Comércio de Veículos Ltda., localizada no Estado de São Paulo, como se fosse uma operação de venda. Posteriormente, a BCLV Comércio de Veículos Ltda. emitiu uma Nota Fiscal de venda para o Sr. Napoleão Fernandes da Silva, localizado no Estado da Bahia.

Segundo o autuante, essa triangulação é considerada uma simulação, para caracterizar a operação final como operação de mercado interno, porém a Stuttgart Sportcar SP de Veículos é a representante exclusiva da marca Porsche no Brasil, conforme elementos às fls. 12/15, naturalmente com o objetivo de não recolher o ICMS para o Estado de destino físico do bem, que neste caso é a Bahia. A seu ver, outro dado que comprova a simulação dessa operação entre a Stuttgart e a BCLV é que os proprietários das duas empresas são irmãos, conforme atesta consulta ao sistema da SEFAZ, que apresenta como sócio responsável da Stuttgart o Sr. Marcel Visconde, e como sócio responsável da BCLV o Sr. Henry Visconde, conforme fls. 82/87.

Fala da “guerra fiscal” fomentada pelo Estado do Espírito Santo, concedendo benefícios fiscais para importações desembaraçadas em seu território, fazendo disso atrativo para algumas empresas.

Aduz que o primeiro licenciamento do veículo foi efetuado na Bahia, comprovando que realmente seu destino final é este Estado.

Reitera as considerações iniciais acerca da distinção entre a pessoa que apresentou a defesa. Diz que a matriz do autuado contestou a autuação.

Created with

155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, em que é feita de forma genérica a descrição da incidência do ICMS na importação, porém o inciso XII do § 2º remete à lei complementar, e foi por isso que foi instituída a Lei Complementar nº 87/96, definindo situações jurídicas para determinar a incidência ou não do imposto, formas de tributação, contribuintes, dentre outros temas.

Grifa que também foi alegado pela “matriz da empresa” autuada que o destinatário final não participou da importação, e ainda que tivesse participado seria o destinatário físico e não jurídico, o que a seu ver confirma que o destinatário final é pessoa física domiciliada na Bahia, concluindo-se que houve importação por encomenda, e já tinha conhecimento prévio de que o destino do bem importado seria o Sr. Napoleão Fernandes da Silva, domiciliado na Bahia, não restando dúvidas de que o tributo é devido a este Estado.

Observa que o art. 13, I, “a”, da Lei nº 7.014/96 reafirma literalmente o disposto na lei complementar, e o RICMS/BA tem um capítulo específico para as operações de importação e de arrematação de mercadorias procedentes do exterior.

Quanto às alegações da “matriz da autuada” de inexistência de irregularidade e de ausência de descrição da conduta comissiva ou omissiva que autorizasse a autuação, o fiscal contrapõe que há uma confusão literária praticada pela empresa, pois primeiro afirma que lhe foi atribuída responsabilidade por falta de recolhimento de ICMS em operação interestadual, e logo em seguida afirma que falta no Auto a descrição da conduta irregular. Diz ter a impressão de que a defesa foi feita para outro Auto de Infração, uma vez que contém várias alegações conflitantes com o Auto em discussão. O autuante frisa que o autuado é o estabelecimento filial da Stuttgart estabelecida no Estado do Espírito Santo, e o ICMS lançado é referente à importação de um bem cujo destinatário final é domiciliado no Estado da Bahia.

Com relação à alegação de que a multa é excessiva e acarreta confisco, o autuante contrapõe que a multa aplicada é definida em lei, e a própria lei estabelece as reduções cabíveis, tendo o autuado optado por apresentar defesa, ao invés de utilizar as reduções indicadas na lei.

Conclui dizendo que elaborou planilha (fl. 92) demonstrou como foi constituída a base de cálculo do imposto.

Observa que com a nova planilha o valor do imposto para a ser de R\$ 31.130,18.

Requer que a defesa seja desconsiderada e arquivada, por ter sido apresentada por pessoa jurídica diversa da pessoa do autuado, e que seja declarada a revelia, encaminhando-se os autos para inscrição em dívida ativa. Caso seja acatada a defesa, opina pela procedência do lançamento. Juntou documentos, inclusive nova planilha de cálculo do imposto.

VOTO

O lançamento em discussão diz respeito à falta de recolhimento de ICMS na importação de mercadorias destinadas fisicamente ao Estado da Bahia.

O fiscal autuante suscitou uma questão a ser analisada como preliminar – ilegitimidade passiva –, pelo fato de a defesa ter sido feita pela matriz da Stuttgart Sportcar SP Veículos Ltda., sendo que a autuada é uma de suas filiais. Propõe que a defesa seja desconsiderada, desapensada e arquivada, por ter sido apresentada por pessoa ilegítima, tomando por fundamento a noção da autonomia dos estabelecimentos.

A regra da autonomia dos estabelecimentos é relativa. Não se deve confundir o “estabelecimento” com a “pessoa jurídica”. O estabelecimento não tem personalidade jurídica. Estabelecimento é o local, o espaço físico onde a pessoa exerce suas atividades – prédio, casa, loja, sala, inclusive suas instalações. Quem tem personalidade estabelecimento. A regra do art. 42 do RICMS/BA deve ser interpretada

“Art. 46. Todos os estabelecimentos pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica serão considerados em conjunto, para efeito de responsabilidade por débitos do imposto, acréscimos e multas de qualquer natureza.”

Ora, se todos os estabelecimentos da mesma pessoa são considerados em conjunto para efeito de responsabilidade por débitos do imposto, não há como recusar a defesa apresentada pela matriz em nome de uma de suas filiais, já que, ao final, os efeitos da autuação atingem não somente o estabelecimento autuado, mas todos.

Aprecio agora outra questão similar, também de ilegitimidade ativa/passiva, já que a defesa levantou a tese de que, como a operação foi realizada entre pessoas estabelecidas no Estado de São Paulo, a legislação aplicável no que tange ao ICMS é a do Estado de São Paulo.

A *ilegitimidade* pode ser *processual* ou *material*. A ilegitimidade é processual quando diz respeito à incompetência, incapacidade ou inaptidão da pessoa para atuar no processo em nome próprio (ilegitimidade de parte) ou como representante de outrem (ilegitimidade de representação). Por outro lado, a ilegitimidade é material quando diz respeito a atos ou fatos em relação aos quais falem requisitos para que se enquadrem no tratamento legal pretendido. Em relação às pessoas, a ilegitimidade resulta na incompetência, implicando *nulidade* dos atos. E em relação aos atos e fatos a ilegitimidade resulta na *improcedência*.

Passo então à abordagem da questão estritamente no tocante ao mérito, ou seja, relativamente à matéria de fundo da questão em análise, levando em conta os motivos do procedimento fiscal, diante dos fatos, das provas e do direito aplicável.

O fato é este:

- a) a empresa Cisa Trading S.A., estabelecida em Vitória (ES), importou um automóvel Porsche, procedeu ao seu desembaraço aduaneiro no porto de Vitória, e em 17.3.10 emitiu a Nota Fiscal 49393 remetendo o bem para a Stuttgart Sportcar SP Veículos Ltda., estabelecida em Cariacica (ES), de acordo com a Nota Fiscal acostada pela fiscalização à fl. 10;
- b) em 18.3.10, a Stuttgart Sportcar SP Veículos Ltda. de Cariacica emitiu a Nota Fiscal 456, tendo como destinatária a empresa BCLV Comércio de Veículos Ltda., estabelecida em Ribeirão Preto (SP), e tendo como natureza da operação “Venda de veículos novos”, sendo o transporte efetuado por E.P.C. Inovação Transp. Ltda., conforme documento anexado também pela fiscalização à fl. 8, sendo que o fiscal autuante se equivocou ao afirmar que a Stuttgart Sportcar SP Veículos Ltda. seria situada “em Vitória” e teria remetido a mercadoria para “outra filial da Stuttgart Sportcar SP Veículos Ltda. situada em Ribeirão Preto, SP”; a Nota Fiscal contém o carimbo da fiscalização do trânsito do Estado do Rio de Janeiro;
- c) um mês depois, a 19.4.10, a BCLV Comércio de Veículos Ltda. emitiu a Nota Fiscal 2784, tendo como destinatário o Sr. Napoleão Fernandes da Silva, na Bahia, e tendo como natureza da operação “Venda de merc. adq. de terc. suj. sub. trib.” [Venda de mercadoria adquirida de terceiro sujeita a substituição tributária], conforme documento anexado também pela fiscalização à fl. 9; a Nota Fiscal contém carimbos da fiscalização do trânsito do Estado de Minas Gerais.

A discussão aqui gira em torno da melindrosa questão do “destino físico” de bens importados do exterior.

Esta é uma matéria polêmica. Segundo a Constituição, na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior o imposto pertence “ao Estado onde estive situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria” (CF, art. 155, § 2º IX “a”). No entanto a Constituição, ao empregar a expressão “destinatário da mercadoria”, deva entender por “destinatário”. E aí, gerou-se uma questão de dúvida: um bem pode ser adquirido por uma pessoa porém ser destinado a

de importação por conta e ordem de terceiro ou de importação por encomenda, pode haver favorecimento de um estado em detrimento de outro, e até mesmo de um município em relação a outro no tocante à sua participação na arrecadação do imposto de circulação de mercadorias e serviços, o ICMS.

Suprindo a imprecisão do texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96 deixou claro que, na importação, “para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável” (art. 11, *caput*), o “local da operação” (art. 11, *caput*) é “o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física” (inciso I, “d”).

Alguém poderá dizer que a lei complementar está errada, por dizer coisa que a Constituição não disse, ou ao confundir a figura do *importador* (pessoa) com a figura do *estabelecimento* (local onde a pessoa exerce suas atividades). Porém aqui não se discute a técnica do legislador ao redigir a citada lei complementar.

A defesa defendeu a tese de que, após a aquisição do veículo, a empresa BCLV Comércio de Veículos Ltda., de Ribeirão Preto (SP), o revendeu ao Sr. Napoleão Fernandes da Silva, domiciliado em Salvador, conforme Nota Fiscal 2784, e argumenta que, sendo essa operação entre a empresa BCLV Comércio de Veículos Ltda. e o Sr. Napoleão Fernandes da Silva uma operação de mercado interno, não se confundindo e não tendo relação com a importação anteriormente ocorrida, e não sendo o Sr. Napoleão Fernandes da Silva contribuinte do ICMS, já tendo sido recolhido em sua integralidade o imposto devido por substituição tributária, não há razão para se falar em pagamento de quaisquer valores de ICMS ao Estado da Bahia.

O fiscal autuante contrapõe que o imposto é do Estado da situação do estabelecimento em que ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem importado.

A defesa transcreveu trechos de acórdãos do STF nos quais estaria sufragada a sua tese. Noutra passagem, ao comentar a mudança de entendimento do STF firmado na Súmula 661 (na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro), alterando a Súmula 577 (na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do ICMS ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador), a defesa considera que, ao reconhecer a alteração do aspecto temporal do fato gerador do imposto, o STF teria entendido que o imposto seja recolhido em favor do Estado da destinação jurídica (o importador) e não da destinação física.

Como os acórdãos foram transcritos parcialmente, a leitura dos trechos transcritos, fora do contexto, não traduzem a essência dos julgados. Quando os Tribunais Superiores infirmam 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, não estão, aqueles Tribunais, fazendo a distinção entre “destinatário jurídico” e “destinatário físico” – o que na verdade proclamam os Tribunais é que, mesmo quando o desembaraço aduaneiro ocorre em um Estado, se as mercadorias se destinam a outro Estado, é a este que deve ser pago o imposto. Claro que é isto mesmo. Não fosse assim, Minas Gerais, Tocantins, Mato Grosso. Acre e Rondônia, por não terem portos marítimos, somente arrecadariam ICMS nas importações caso os bens chegassem ao seu território de avião, e talvez sem escalas em outros Estados. Por conseguinte, as decisões trazidas aos autos pela defesa vêm apenas confirmar o que acabo de expor, a fim de evitar dúvidas ou interpretações absurdas. Eis, por exemplo, o teor da ementa da decisão no Recurso Extraordinário 299079/RJ, em que foi relator o ministro Carlos Ayres de Britto, filho da Terra de Tobias Barreto:

“RE 299079/RJ

Relator: min. Carlos Britto

Julgamento: 30/06/2004

Órgão Julgador: Primeira Turma

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA ‘A’ DO INCISO IX DO § 2º DO ART. 155 DA MAGNA CARTA. ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR. 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 (alínea ‘a’ do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro), pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário desprovido.”

Pode ser citado ainda o caso do RE-598051 AgR/SP, em que foi relator o ministro Eros Grau:

“RE 598051 AgR / SP - SÃO PAULO
AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. EROS GRAU
Julgamento: 12/05/2009
Órgão Julgador: Segunda Turma

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA ‘A’ DO INCISO IX DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. O Supremo Tribunal Federal fixou jurisprudência no sentido 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 importada, pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de outro ente federativo. Precedentes. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula n. 279 do STF. Agravo regimental a que se nega seguimento.”

O ministro Ricardo Lewandowski, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 590243/MG, foi mais adiante: além de afirmar 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 importada, enfatizou que, “Na definição do destinatário da mercadoria importada, não devem prevalecer os pactos particulares mantidos entre as partes envolvidas na importação, mas a efetiva destinação do bem importado”. Aqui está a ementa da supracitada decisão:

“RE 590243 AgR/MG
Relator(a): min. Ricardo Lewandowski
Julgamento: 13/10/2009
Órgão Julgador: Primeira Turma

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA. I - Nos termos do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal, 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 importada. II - Na definição do destinatário da mercadoria importada, não devem prevalecer os pactos particulares mantidos entre as partes envolvidas na importação, mas a efetiva destinação do bem importado. III - Inviável recurso extraordinário para rever a análise do conjunto fático-probatório realizada no Tribunal de origem, no tocante à definição do efetivo destinatário da mercadoria importada. Incidência da Súmula 279 do STF. IV - Precedentes. V - Agravo regimental não provido.”

Assim, o entendimento do STF é pela aceitação da tese do chamado “destino físico” da mercadoria importada para efeito de tributação pelo ICMS, sendo irrelevantes os pactos mantidos entre as partes envolvidas na transação, importando, sim, qual o destino efetivo das mercadorias objeto da importação.

A jurisprudência do STJ segue a mesma linha.

Numa leitura apressada dessa jurisprudência, em face da ênfase que os julgados dos tribunais superiores dão à expressão “destinatário jurídico”, poder-se-ia supor que haveria uma contraposição entre os conceitos de “destinatário jurídico” e “destinatário físico”. No entanto, *não existe diferença* alguma entre destinatário jurídico e destinatário físico, esses dois conceitos *fundem-se num só: destinatário jurídico* é aquele que a Lei Compl efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento res; é justamente o *destinatário físico* (inciso I, “d”).

Em oposição ao destinatário “jurídico” (destinatário físico), o que resta é a figura do destinatário “não jurídico” (que é aquele que em certos casos serve de intermediário, por não ser o efetivo destinatário, importando bens por conta e ordem de outrem – importação por encomenda). Noutros termos, destinatário “não jurídico” é aquele que, embora no âmbito econômico ou no plano das relações particulares figura como destinatário (destinatário formal), se mostra juridicamente irrelevante, haja vista que perante a lei o responsável tributário eleito para figurar no pólo passivo da relação jurídica é outro, o destinatário efetivo ou físico (o destinatário jurídico).

A rigor, no caso em análise, a Cisa Trading não importou nada, ela apenas intermediou a importação (*importador formal*) de um bem pela Stuttgart (*importador real, destinatário físico*). A partir da entrada física do bem importado no estabelecimento da Stuttgart, o bem se encontrava nacionalizado, e as futuras operações evidentemente não têm mais a natureza de “importação”.

No entendimento do nobre autuante, o destinatário físico do bem importado seria o Sr. Napoleão Fernandes da Silva, domiciliado em Salvador.

Ora, se assim fosse, o lançamento seria nulo, pois estaria configurada a *ilegitimidade do autuado* – Stuttgart Sportcar SP Veículos Ltda. – para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária em questão, uma vez que, caso o destinatário físico (destinatário jurídico) do veículo fosse o Sr. Napoleão Fernandes da Silva, teria de ser ele o autuado, e não a Stuttgart. 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 (domicílio) onde ocorrer a “entrada física”. Aí está a definição do *destinatário jurídico*. Por conseguinte, é juridicamente irrelevante se por qualquer convenção particular outra pessoa diversa da eleita pela lei serve de intermediária na viabilização da importação de bens por conta e ordem de outrem.

Insisto neste ponto: quando a lei diz, no art. 13, I, “d”, que o *local da operação* é o do estabelecimento *onde ocorrer a entrada física* (aspecto espacial da norma tributária), realçando no “caput” do artigo que isso é *para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável* (aspecto pessoal ou subjetivo da norma), fica evidente que, caso o Sr. Napoleão Fernandes da Silva fosse realmente o destinatário físico do bem, a cobrança do tributo teria que recair sobre ele, Sr. Napoleão, *destinatário físico* (e portanto *destinatário jurídico*) da mercadoria. É só conferir o que diz a lei:

“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*,” (grifei)

Não obstante a flagrante nulidade do procedimento, prossigo na análise do mérito, pois o lançamento, além de nulo, é também improcedente.

Nesse sentido, note-se que o bem importado, uma vez desembarçado no porto de Vitória pela Cisa Trading S.A. (importador formal), seguiu, fisicamente, e não apenas documentalmente, para o estabelecimento da Stuttgart Sportcar SP Veículos Ltda. (importador real), estabelecida em Cariacica (ES), conforme Nota Fiscal à fl. 10, e um dia depois foi vendido pela Stuttgart à BCLV Comércio de Veículos Ltda., estabelecida em Ribeirão Preto (SP), de acordo com a Nota Fiscal à fl. 8. Afirmo que o bem circulou *fisicamente* e não apenas documentalmente porque consta na Nota Fiscal de remessa, do Espírito Santo para São Paulo, o carimbo da fiscalização do trânsito do Estado do Rio de Janeiro (fl. 8). Com isso fica provado (primeiramente a Stuttgart Sportcar SP Veículos Ltda., estabelecida

estando o bem *nacionalizado*, a BCLV Comércio de Veículos Ltda., estabelecida em Ribeirão Preto (SP).

Acato a tese da defesa de que, após a aquisição do veículo pela empresa BCLV Comércio de Veículos Ltda., a mercadoria já se encontrava nacionalizada, de modo que sua revenda ao Sr. Napoleão Fernandes da Silva é uma operação de mercado interno, nada tendo a ver, juridicamente, com a importação anteriormente ocorrida, e não havendo nos autos nada que vincule o Sr. Napoleão Fernandes da Silva à importação. O Sr. Napoleão Fernandes da Silva somente seria o destinatário físico se o automóvel tivesse saído do porto de Vitória diretamente para o seu domicílio, na Bahia. O que o nobre autuante chama de “triangulação” é apenas um fenômeno natural inerente às relações econômicas, que não se confundem com as relações jurídicas. Em regra, todo e qualquer bem, importado ou não, percorre em geral um longo caminho desde a fonte de produção até chegar ao consumidor ou usuário final, passando pelas redes de distribuição ou atacado e pelos pontos de varejo, sem que isso signifique necessariamente qualquer tipo de simulação.

No curso do processo houve um vício procedimental que afronta os princípios da ampla defesa e do contraditório. De acordo com o despacho à fl. 70, o inspetor da IFMT/Sul solicitou ao agente de tributos responsável pelo procedimento que efetuasse a correção necessária ao Auto de Infração. O despacho não especifica qual seria a “correção necessária”. Ao prestar a informação, o fiscal citou uma série de dispositivos legais e elaborou planilha de cálculo, concluindo que o imposto que seria devido, em vez de R\$ 24.290,14, seria de R\$ 31.130,18 (fls. 79/81 e 92). Além de não ser possível aumentar o valor do débito no curso do processo, o órgão preparador deixou de dar ciência da revisão do lançamento ao sujeito passivo. Deixo de retornar os autos para ciência e reabertura do prazo de defesa, haja vista que no mérito o imposto é indevido, pelas razões acima assinaladas.

Em nota de rodapé do instrumento à fl. 25 a defesa requer que as intimações sejam feitas única e exclusivamente em nome da pessoa ali indicada. Não custa nada atender a essa solicitação, porém não haverá qualquer vício procedimental se as intimações forem feitas em nome do próprio autuado, conforme prevê o art. 108 do RPAF.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **152477.0113/10-3**, lavrado contra **STUTTGART SPORTCAR SP VEÍCULOS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA