

**PROCESSO** - A. I. Nº 207090.0001/09-9  
**RECORRENTE** - B.A. PLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA. (EBF)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0380-04/09  
**ORIGEM** - INFRAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 13/05/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0090-12/11

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. Nas operações de importação por conta de terceiros, destinadas à 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. Impossibilidade de utilização de crédito fiscal destacado em nota fiscal emitida a título de símiles remessas. Infração não elidida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Voluntário interposto pelo contribuinte, inconformado com a Decisão de 1º Grau, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA.

O Auto de Infração, lavrado em 24/03/09, exige ICMS no valor de R\$ 490.778,38 pelo cometimento de doze infrações à legislação tributária deste Estado. O autuado reconheceu as infrações apontadas de 01 a 11 e impugnou a infração 12, que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, nos exercícios 2004/07. Valor R\$ 460.414,87, multa de 60%.

A 4ª JJF após análise das peças processuais prolatou a seguinte Decisão.

*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 desembaraço, 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.

Ao tomar conhecimento da Decisão da JJF, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls.511/523) objetivando a desconstituição da Decisão recorrida. Após sumarizar o voto exarado pela 1ª Instância deste Colegiado, entende que a mesma não agiu com acerto e passa a argumentar sobre a situação ora em lide.

Informa que as empresas Viamax Trading Ltda. e Saga Importação e Exportação S/A, sediadas no Estado do Espírito Santo, realizaram a importação de determinadas mercadorias e promoveram o desembarço aduaneiro neste mesmo Estado. Depois, remeteram-nas ao recorrente, sediado no Estado da Bahia, ou seja, operações comerciais existiram, não havendo qualquer simulação nestes fatos, o que delimita a discussão quanto à matéria jurídica, precisamente à definição quanto ao sujeito ativo do imposto devido na importação, se, ao Estado do Espírito Santo (como o foi realizado pela empresa, o que entende correto) ou ao estado da Bahia, como pretende o fisco baiano.

Nesta esteira de discussão, passa a discutir acerca da abrangência da expressão inserida no art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal que assim determina “*cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria*”. Discorda da posição externada pela JJF, pois, como afirma, o ICMS incidente na importação de mercadorias tem como sujeito ativo o Estado onde se localiza o verdadeiro sujeito passivo do tributo, ou seja, aquele que promoveu juridicamente o ingresso do produto no mercado nacional, que, in casu é o Estado do Espírito Santo. Ressalta que nem mesmo o Estado onde possa ocorrer o desembarço aduaneiro da mercadoria importada é o ocupante do polo ativo da relação jurídico-tributária, pois o referido dispositivo constitucional ao se referir a *estabelecimento destinatário*, não especifica o tipo de estabelecimento: se é o final, ou se não é. Portanto, quando a operação se inicia no exterior, o ICMS é devido ao Estado em que está localizado o destinatário jurídico (e não físico) já que, quem efetivamente praticou o fato jurídico, não sendo, assim, o recorrente o importador das mercadorias e sim mero adquirente, na modalidade de importação *por conta e ordem*. Para corroborar sua tese traz aos autos posicionamentos dos juristas e professores Roque Antonio Carrazza e José Eduardo Soares e externa seu entendimento de que *não importa se tenha, ou não, havido circulação de mercadorias na Unidade da Federação onde está estabelecida a empresa importadora, posto que a circulação que interessa ao legislador é meramente jurídica, sendo inconsistente, portanto, não somente a regra positivada no artigo 573, inciso I, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, como também aquela materializada no § 4º, deste mesmo dispositivo legal*, afirmado que o art. 12, da Lei Complementar nº 87/96 reforça tal tese, ou seja, *legítima a entrada ficta da mercadoria no estabelecimento importador e sua subsequente saída, também ficta, para outro estabelecimento, este o destinatário final, exatamente como ocorrido no caso em espécie*, e não como afirmou a JJF de que o ICMS-importação seria devido ao Estado onde está situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias importadas, pois lastreada tão-somente na legislação infraconstitucional que rege a matéria, conforme cita.

Voltando a afirmar que a matéria ora em discussão não pode ser analisada somente à luz da legislação infraconstitucional e, sim, pela interpretação da norma constitucional consubstanciada no art. 155, § 2º, IX, “a”, da Magna Carta, traz no bojo de seu Recurso Decisão do STF (RE nº 299.079, Relator o Ministro Carlos Britto, DJ de 16.6.06) em que aquela Corte Suprema já firmou entendimento coincidente com a ora defendida 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 desembarço aduaneiro ocorreu por meio de outro ente federativo*”. E, nesta linha citam outras Decisões do STF, quais sejam: RE nº 396.859 - AgRg, Rel. o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 10.12.2004, o AI nº 620.448 - AgRg Rel. o Ministro Ricardo Lewandowski, DJ e de 6.6.2008 e o AI nº 635.746 - AgRg-AgRg, de relatoria do Ministro Eros Grau, DJ e de 28.3.08, para discordar da JJF quando afirmou de que “*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”, ou seja, o destinatário físico.*

Quanto à Decisão do STF citada pela JJF, diz o recorrente de que ela foi caso específico, pois na ocasião restou comprovado de que houve fraude na operação de importação realizada, não tendo qualquer aplicação para o caso em questão.

Por tudo exposto, reafirma que “*sendo o Estado do Espírito Santo o sujeito ativo do tributo incidente sobre as operações de importação retratadas nestes autos, o creditamento do imposto, levado a efeito pela empresa recorrente, em decorrência da entrada das mercadorias importadas em seu estabelecimento, é legítimo, o que revela que Ilustres Julgadores de Primeira Instância não agiram com acerto, ao julgar procedente o item 12, do Auto de Infração impugnado*”.

Além do mais, continua, conforme indicado em sua defesa inicial, não é possível a manutenção da cobrança do ICMS incidente sobre as operações de importação pela alíquota interna (apurada através do AI nº 207090.0002/09-5) de forma concomitante com a glosa do crédito do imposto decorrente da aquisição das mercadorias importadas.

Requer a reforma da Decisão recorrida e a improcedência da infração 12 do presente Auto de Infração.

A PGE/PROFIS em Parecer (fls. 533) ao analisar as alegações do contribuinte verificou que as questões alusivas à existência de duplicidade de imposto (Auto de Infração nº 207090.0002/09-5) demandavam uma análise com vistas à identificação dos fatos geradores e das infrações objeto daquele lançamento tributário. Em assim sendo, solicitou diligência.

Esta 2ª CJF (fl. 535) atendendo a solicitação da PGE/PROFIS, encaminhou os autos a autuante para que fossem acostadas ao processo fotocópias do Auto de Infração nº 207090.0002/09-5 e do Anexo correspondente às importações nele relacionadas, bem como Declarações de Importação e dos Comprovantes de Importação das operações relacionadas às fls. 193/197.

A autuante informou (fl. 538) não mais possuir os documentos solicitados e, quanto ao AI nº 207090.0002 /09-5 diz que o mesmo encontrava-se neste CONSEF.

A Coordenação Administrativa deste Colegiado (fl. 539) apensou aos autos cópia do AI nº 207090.0002 /09-5 que consta das folhas 540 a 743.

Tomando ciência desta apensação (fls. 744/745), o recorrente retoma o parcelamento interrompido das infrações 1 a 11 (fls. 746/752 e 765/767) e em manifestação (fls. 759/760) expressa sua ciência da apensação de cópia do Auto de Infração nº 207090.0002/09-5. Diz que da análise dos referidos, mais precisamente das cópias das Declarações de Importação, em confronto com o levantamento fiscal atinentes aos créditos glosados (fls. 193/197), conclui que as operações de importação consignadas no Auto de Infração nº 207090.0002/09-5 são as mesmas que geraram o crédito glosado através do presente Auto de Infração.

Reitera todos os termos do Recurso Voluntário interposto, em especial o argumento de não ser possível a manutenção da cobrança do ICMS incidente sobre as operações de importação, pela alíquota interna (Auto de Infração nº 207090.0002/09-5), de forma concomitante com a glosa do crédito do imposto decorrente da aquisição das mercadorias importadas, pois, caso mantidas as duas infrações, haverá dupla cobrança do imposto, considerado o mesmo fato gerador.

Remetidos os autos à PGE/PROFIS (fls. 768/769), esse órgão Jurídico diz que da *análise das provas documentais colacionadas aos autos comungo do entendimento que os elementos probatórios deverão ser submetidos à avaliação da ASTEC com vistas à emissão de Parecer técnico acerca da cobrança de imposto em duplicidade, mediante o teor das declarações de importação e dos comprovantes de importação*.

Em pauta suplementar da sessão de 27/10/2010 (fl. 771), esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decide não acatar a sugestão da PGE/PROFIS, uma vez que as colocações iniciais que deveriam ser consideradas eram de cunho exclusivamente jurídicos, como exemplos: creditamento de imposto consignado em notas fiscais de simples remessa, recolhimento do imposto de importação ao

Estado do Espírito Santo, como dito, em operações de importação “por conta e ordem” e se saber se pode a empresa recolher o imposto ao Estado do Espírito Santo, como disse ter realizado, e se creditar deste imposto com ônus para o Estado da Bahia sem contrapartida.

A PGE/PROFIS (fls. 775/777) opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto com base nas seguintes razões:

*Da análise das razões expendidas no Recurso voluntário, consideramos ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão, ora recorrido.*

*Compulsando os autos, verifica-se à saciedade que a imputação fiscal está absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual e o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629, de 09.07.1999.*

*Com efeito, o contribuinte não tem de fato direito ao crédito fiscal objeto da infração 12 do presente lançamento tributário, já que o imposto não foi recolhido em favor dos cofres do Estado da Bahia.*

*O cerne do Auto de Infração citado pelo autuado em suas teses defensivas (AI nº 207090.0002/09-5) tem como cerne o não recolhimento do ICMS ao Estado da Bahia, e ao que parece, relativamente às mesmas operações ora sob foco na presente autuação.*

*Todavia, apesar de ambos os lançamentos estarem relacionados com as mesmas operações, não há motivo para se cogitar de duplicidade de cobrança de imposto. O fato é que o presente lançamento tributário fora levado a efeito para exigir de volta com multa o crédito utilizado de forma indevida, ou seja, o valor que o contribuinte usou indevidamente como crédito fiscal, ao passo que o Auto de Infração nº 207090.0002/09-5, de fls. 540, é para exigir que o autuado recolha ao Estado da Bahia, o ICMS devido pela importação das mercadorias.*

*Importa salientar que, na hipótese do contribuinte pagar o Auto de Infração nº 207090.0002/09-5, ele passará a fazer jus ao crédito do imposto efetivamente recolhido em favor do Estado da Bahia.*

*Ante as considerações acima expendidas, opino pelo improvisoamento do Recurso voluntário.*

## VOTO

Passo a apreciar o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de o desonerar do pagamento do imposto exigido na infração 12 do presente Auto de Infração.

A infração 12 diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, nos exercícios 2004/07. A autuante complementou a descrição dos fatos dizendo que “as operações descritas no art. 573, § 4º, do RICMS/BA - não comportam destaque do imposto, entendimento ratificado pelos art. 93, § 5º, I e art. 97, VII do referido Diploma Legal e art. 68, III, 1º da Instrução Normativa 247/02 da Secretaria da Receita Federal c/c art. 155, § 2º, I e IX da CF 88.

O § 4º do art. 573, do RICMS/BA determina:

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

....

*§ 4º Para efeitos de transmissão da propriedade das mercadorias ou bens ou do título que os represente, subsequente à operação de importação de que cuida o inciso I do “caput”, o importador emitirá Nota Fiscal relativa à transmissão para o destinatário, **sem destaque do imposto** (grifo), a qual deverá conter, além dos demais requisitos:*

- I - declaração de que as mercadorias ou bens se destinam a unidade federada diversa da do importador*
- II - indicação dos números e das datas dos Registros de Importação e da Nota Fiscal (entrada) relativa à entrada de que cuida o § 3º;*
- III - declaração de que o imposto será recolhido pelo destinatário; IV - indicação do local onde ocorreu o desembarque aduaneiro.*

Corroborando essa vedação, dispõe o § 5º, I, do art. 93 do mesmo diploma legal que somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal. No caso, houve destaque de imposto não permitido pela norma tributária vigente.

Diante das determinações legais acima citadas e transcritas, das notas fiscais acostadas aos autos, bem como pela informação fiscal prestada pela fiscal autuante, a fiscalização observando que o recorrente utilizou créditos fiscais consignados em documentos fiscais com código de operação

“remessa importação por conta e ordem” onde nos mesmos resta vedado o destaque do imposto (art. 353, § 4º, do RICMS/BA) glosou tais créditos.

Afora tal situação, constatou que o imposto erroneamente consignado nos documentos fiscais se tratava de recolhimento do ICMS-IMPORTAÇÃO efetuado pelo recorrente ao Estado do Espírito Santo em desacordo com as determinações do art. 155, § 2º, I e IX da CF 88.

E este foi o motivo da autuação relativo à infração 12 do presente Auto de Infração.

Como a fiscal autuante, quando da fiscalização através da Ordem de Serviço nº 518453/08, observou que, relativamente a tais operações de importação o recorrente não havia recolhido o ICMS-IMPORTAÇÃO para o Estado da Bahia e, sim, para o Estado do Espírito Santo, através de outro Auto de Infração (nº 207090.0002/09-5), datado o mesmo dia do presente, exigiu o referido imposto de importação para o Estado da Bahia (infração 1), através do citado Auto de Infração.

Já delimitada a vedação do creditamento fiscal, através de notas fiscais de simples remessa, como acertadamente procedeu a autuante, passo a analisar as razões recursais.

O recorrente apresenta os mesmos argumentos de sua defesa inicial, ou seja, que tais créditos decorreram de importações realizadas (por conta e ordem) cujas entradas se operaram no Estado do Espírito Santo, onde foi recolhido o ICMS. Desta forma, os créditos consignados nas notas fiscais de “simples remessa” eram legítimos, pois dessas operações decorrentes. Diz, ainda, que as operações de importações realizadas não se constituíram em simulação. Ademais, assegura a ocorrência de dupla cobrança do imposto, não sendo legal a manutenção da cobrança do ICMS incidente sobre as operações de importação pela alíquota interna (Auto de Infração nº 207090.0002/09-5), de forma concomitante com a glosa do crédito do imposto decorrente da aquisição das mercadorias importadas. Não contesta, em qualquer momento, a impossibilidade, por imposição legal, do creditamento como realizado, ou seja, o imposto destacado erroneamente em notas fiscais de simples remessa relativo à operação de importação por conta e ordem.

Ressalto, preliminarmente de que aqui não está em discussão de que as operações de importação realizadas pela empresa foram simuladas ou fraudulentas. Este não é o caso, mas, sim, toda a discussão travada pela empresa que consiste na interpretação das determinações finais contidas no art. 155, § 2º, IX, “a” da CF 88.

Segundo a CF/88 o ICMS-importação cabe “ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria” (CF, art. 155, § 2º, IX, “a”).

No entendimento do recorrente, a norma constitucional revela que o ICMS é devido ao estado onde estiver situado o estabelecimento jurídico da mercadoria importada, ou seja, o importador, e nesta linha, entende que as empresas importadoras foram aquelas que realizaram as operações de importação. Desta forma e na específica lide, o ICMS foi devido ao estado do Espírito Santo.

Mesmo sem ainda adentrar na norma infraconstitucional, me alinho ao entendimento externado pelo STF, o qual peço vénia para transcrever o Acórdão e parte do voto proferido no SEGUNDO AG.REG no Recurso Extraordinário 600.559 São Paulo – SEGUNDA TURMA quando se discutiu a anterior Decisão daquela Corte Suprema que considerou devido o ICMS ao Estado onde se localiza o estabelecimento da empresa que a recebeu fisicamente o bem importado, em lugar daquele onde se localiza a sua sede, que promoveu juridicamente o ingresso do produto no território nacional (operação de importação). Sustenta-se violação ao art. 155, § 2, IX, “a” da Constituição, pois o entendimento é de que o destinatário jurídico deve ser o estabelecimento responsável legalmente pela operação de importação e que irá dar destinação econômica ou funcional ao bem, ainda que transitória ou intermediária.

SEGUNDO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 600.559 SÃO PAULO – SEGUNDA TURMA  
RELATOR – MIN. JOAQUIM BARBOSA  
DATA – 14/09/2010

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEIÇÃO ATIVA. ESTADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO JURÍDICO DAS MERCADORIAS. 1. Segundo orientação firmada por esta Corte, nas operações das quais resultem a importação de bem do exterior, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e**

*Serviços - ICMS é devido ao estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico do bem, pouco importando se o desembaraço ocorreu por meio de ente federativo diverso. 2. A pesquisa sobre o "destinatário jurídico" não se esgota no exame formal da estrutura ou do modelo de importação ou de negócios adotado. Outros dados, como a utilização a ser dada ao bem e posteriores operações de circulação, tributadas ou não, são relevantes para desate da controvérsia. No caso em exame, a própria empresa-agravante reconhece que o destinatário dos bens, entidade que iria dar-lhes função econômica, estava localizado em Taubaté/SP. Nesse sentido, competia à parte-agravante indicar a legitimidade do estabelecimento formalmente apontado como importador, fosse ela econômica, de propósito negocial ou jurídica. Agravo regimental ao qual se nega provimento.*

**VOTO**

(....)

*Considerada a complexidade da legislação do ICMS e a vasta gama de estruturas legais que podem ser legitimamente adotadas nos empreendimentos econômicos, nem sempre é tarefa simples identificar o destinatário jurídico da operação de importação. Basta lembrar que as operações de importação podem ser realizadas por conta-e-ordem de terceiros, por encomenda e mesmo por estabelecimentos diversos de uma mesma pessoa jurídica que, para efeitos tributários, são considerados autônomos, vale lembrar também que alguns instrumentos da legislação tributária, como a tradição ficta, sem a necessidade de circulação física, podem ser relevantes para o desate do quadro.*

*A pesquisa sobre o "destinatário jurídico" não se esgota no exame formal da estrutura ou do modelo de importação ou de negócios adotado. Outros dados, como a utilização a ser dada ao bem e posteriores operações de circulação tributadas ou não, são relevantes para desate da controvérsia.*

*Nesse sentido, competia à parte-agravante indicar a legitimidade do estabelecimento formalmente apontado como importador, fosse ela econômica, de propósito negocial ou jurídica.*

*No caso em exame, a própria empresa-agravante reconhece que o destinatário dos bens, que iria dar-lhes função econômica, estava localizado em Taubaté/SP.*

*Leio à fls. 239:*

*"Cingindo-se a lide a questão de se perquirir acerca do sujeito ativo da hipótese tributária de importação de bens do exterior para integrar o ativo imobilizado, considerando que os bens, embora importados pela unidade de Ipatinga/MG e entregue na unidade estabelecida em Tauubaté/SP (...)"*

*Como se vê, a unidade que daria finalidade funcional e econômica aos bens era a de Taubaté. Por outro lado, a parte-agravante não demonstrou especificidade do quadro que pudesse caracterizar a existência de duas operações inconfundíveis ou mesmo justificativa econômica, administrativa ou jurídica para que os bens fossem importados formalmente pelo estabelecimento em Ipatinga, mas utilizados diretamente pelo estabelecimento em Taubaté (cf., por aproximação, o RE 405.457, rel. min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe de 05.02.2010). Dentre outros elementos úteis para deslinde da controvérsia também faltantes, não há indicação de propósito negocial legítimo a amparar a sujeição ativa de Mimas Gerais.*

*Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.*

*É como voto.*

Diante desta linha de entendimento externada pela Corte Suprema, não posso concordar com o entendimento do recorrente de que o efetivo importador na presente lide foram as empresas VIAMAX e a SAGA, sediadas no Estado do Espírito Santo, também chamadas FUNDAPEANA, pois amparadas pelo Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias do Espírito Santo - FUNDAP, que intermediaram as importações levadas a efeito pelo real adquirente das mercadorias, ou seja, o recorrente, inclusive como consta nas DI de importação (adquirente: CNPJ 02.243.550/0003-29) e nos contratos de câmbio firmados junto ao Banco do Brasil, a exemplo dos documentos acostadas às fls. 607/621 dos autos.

E, ainda ao derredor do assunto, não se pode esquecer que as importações se concretizaram "por conta e ordem de terceiros", ou seja, serviço prestado por uma empresa (chamada de 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. Portanto, na importação "por conta e ordem" o importador de fato é o adquirente, aquele 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), esta é uma mera mandatária da adquirente, embora sua atuação possa abranger, inclusive a intermediação da negociação no exterior. Neste sentido, a União regulamentou, como claramente indicado pela JJF, tais operações através da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/2001 e com base

nas determinações do art. 16 da Lei nº 9.799/99, editou a Instrução Normativa – IN SRF nº 225/2002, estabelecendo requisitos e condições para a atuação de pessoas jurídicas importadoras em operações procedidas por conta e ordem de terceiros e a IN SRF nº 247/2002 que estabelece, obrigações acessórias, tanto para as empresas importadoras por conta e ordem, quanto para as empresas adquirentes.

A respeito das determinações do art. 12, da LC nº 87/96 que trouxe o recorrente para corroborar sua posição, observo de que nesta lide não se estar a discutir o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS-importação e, sim, quem foi o responsável pela importação. Somente ressalto de que se tratando de importação, a ocorrência do fato gerador do imposto deve ser tomada sob outra ótica, que me exime de discutir neste momento por ser matéria não pertinente com a ora discutida.

No mais, toda a norma infraconstitucional de regência trazida pela JJF e minuciosamente analisada tem todo o amparo da CF/88, como, inclusive, pontuou perfeitamente aquele foro administrativo.

Quanto ao argumento do recorrente de que existia dupla cobrança de imposto diante da lavratura dos dois Autos de Infração não tem pertinência, pois infrações diversas uma da outra. Aqui se exige o ICMS, tendo em vista a utilização indevida de crédito fiscal, conforme já analisado acima. No de nº 207090.0002/09-5 exige-se ICMS-importação não recolhido ao Estado da Bahia. Este último, caso recolhido, pode e deve ser utilizado como crédito fiscal, conforme preconiza a legislação disciplinadora.

E, por fim, fiz todas estas considerações em respeito aos argumentos externados pelo recorrente, pois, conforme já exposto, a autuação diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal destacado em nota fiscal de simples remessas, cujos créditos, destacados como no caso foram, é vedada a sua utilização. E, sobre a motivação da autuação, o recorrente não trouxe qualquer argumento para a contrapor.

Por tudo exposto, NÃO DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

## 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 207090.0001/09-0, lavrado contra B.A. PLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA. (EBF), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$486.190,83, acrescido das multas de 60% sobre R\$483.953,43, 70% sobre R\$146,40 e 100% sobre R\$2.091,00, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, VII, “a”, incisos III e IV, “j”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$4.587,55, prevista no art. 42, II, “d” da citada lei, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados pelo órgão competente desta Secretaria de Fazenda os valores efetivamente recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de abril de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS