

PROCESSO - A. I. Nº 140777.0002/09-7
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - TAKRAF DO BRASIL SOLUÇÕES TECNOLÓGICAS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF n.º 0201-03/10
ORIGEM - IFMT – DAT/METRO
INTERNET - 10/06/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0108-12/11

EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. BEM IMPORTADO POR EMPRESA DE OUTRO ESTADO, DESTINADO FISICAMENTE A PESSOA ESTABELECIDNA NA BAHIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. LANÇAMENTO EFETUADO EM NOME DO IMPORTADOR, ESTABELECIDO EM MINAS GERAIS. O lançamento do crédito tributário foi efetuado em nome de pessoa que tem legitimidade passiva para figurar na relação jurídica em discussão. Tendo em vista que o desembaraço aduaneiro ocorreu neste Estado (Bahia), e de forma imediata fisicamente remetida para estabelecimento também aqui situado, sem sequer transitar pelo estabelecimento do importador, no caso o recorrido, localizada no Estado de Minas Gerais, a sujeição ativa do imposto (ICMS) sobre a importação, nesta primeira operação, cabe, sem dúvida, ao Estado da Bahia. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício movido pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal contra a Decisão da mesma que julgou Improcedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 2/2/09, o qual diz respeito à falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$ 329.286,12, pelo recorrido, estabelecido em Belo Horizonte, MG, na importação de mercadorias constantes na DI nº 09/0037716-4 e objeto da Nota Fiscal nº 244, de entrada, e das Notas Fiscais nºs 253, 254 e 255, de saída, sendo que as mercadorias foram destinadas fisicamente ao Estado da Bahia e importadas por empresa estabelecida em outra unidade da Federação. Consta que o desembaraço aduaneiro ocorreu no porto de Salvador, tendo as mercadorias sido vendidas com destino físico para a empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda., estabelecida na zona rural de Itajibá, Bahia. Consta, ainda, que as mercadorias não foram apreendidas em cumprimento a liminar concedida no MS 2432149-2/2009 pelo Juiz de Direito da 2ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador.

O autuado defendeu-se (fls. 105/112) utilizando diversos argumentos, artigos e jurisprudências que julgou necessários para elidir a infração em sede de defesa inicial. Afirma que o STF firmou entendimento a respeito do caso, no qual considerou como destinatário do imposto ICMS, no caso em foco, o Estado a qual é dirigida as mercadorias, não importando por qual Estado entraram no país.

Pede que seja declarado nulo o Auto de Infração, tendo em vista que o sujeito ativo do tributo é o Estado de Minas Gerais, ou que a multa de 60% seja anulada ou reduzida.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 148-149) ponderando que, no aspecto da inconstitucionalidade levantada pelo autuado, não existe espaço no contencioso administrativo para sua discussão, pois tal matéria está fora da competência do CONSEF.

Quanto ao mérito, observa que na importação o fato gerador do ICMS ocorre no desembaraço aduaneiro, sendo que, no que concerne ao local da ocorrência do fato gerador, em se tratando de operação submetida ao tratamento especial do chamado “destino físico”, o art. 11, I, “d”, da Lei Complementar nº 87/96 desconsidera a pessoa do “importador formal”, para ter o fato como tendo sido verificado no local do estabelecimento onde ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem importado do exterior, que é o importador real. Aduz que, neste caso, o “destinatário da mercadoria” a que alude o art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição deixa de ser o estabelecimento do Estado de Minas Gerais (importador formal) e passa a ser o estabelecimento da Bahia (importador real), pois se trata de uma ficção jurídica estabelecida pela lei complementar, de modo que o ICMS é devido ao Estado do local onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem importado.

Por fim, opinou pela procedência do lançamento.

O processo foi submetido a julgamento pela 3ª Junta de julgamento Fiscal, na sessão do dia 5.10.09, decidindo-se, mediante o Acórdão JJF 0315-03/09 (fls. 154/157), pela nulidade do procedimento fiscal seria nulo, haja vista que o lançamento do crédito tributário havia sido efetuado em nome de pessoa que não tinha legitimidade passiva para figurar na relação jurídica em discussão, por ser estabelecida em outro Estado, tomando-se por fundamento o art. 13 da Lei nº 7.014/96 e o art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, que definem, no caso em análise, os aspectos espacial e subjetivo da norma tributária.

A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, ao apreciar o Recurso de Ofício, Acórdão CJF 0068-11/10 (fls. 168/172), deu provimento ao Recurso e devolveu os autos à instância “a quo”, para nova Decisão.

Na sessão de julgamento, o representante da empresa pediu juntada de memorial em que repassa os fatos e reitera os termos da defesa.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal julgou o Auto de Infração em lide Improcedente, de acordo com os dizeres transcritos abaixo:

“Este processo já foi objeto de Decisão por esta Junta, na sessão do dia 5.10.09, mediante o Acórdão JJF 0315-03/09 (fls. 154/157), concluindo-se que o procedimento fiscal seria nulo, por ilegitimidade passiva.

Ao apreciar o Recurso de Ofício, a 1ª Câmara, no Acórdão CJF 0068-11/10 (fls. 168/172), deu provimento ao Recurso e devolveu os autos a esta Junta para nova Decisão.

Tendo em vista que na Decisão anterior esta Junta já havia apreciado o mérito da lide, e como não ficou claro na Decisão da Câmara por qual razão deva esta Junta analisar, pela segunda vez, o mérito, conclui-se que decerto a Câmara entendeu que, tendo sido declarado nulo o procedimento, não teria sido apreciado o mérito da questão, e por isso determinou que fosse proferido novo julgamento. Sendo essa a razão para novo julgamento, está certa a Câmara julgadora.

E já que o fundamento da Decisão anterior foi a ilegitimidade passiva do autuado, é por aí que começo esta nova apreciação da questão posta. 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. Esta é mais uma razão para se concluir que a Decisão da Câmara no sentido de que seja proferido novo julgamento foi por entender que, ao ser declarada a nulidade do lançamento, não teria esta Junta analisado o mérito.

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: houve uma importação de bens do exterior por empresa estabelecida em Belo Horizonte, MG, conforme Nota Fiscal 244, de entrada, sendo que a mercadoria foi desembarçada no porto de Salvador, de onde saiu diretamente com destino a outra empresa, em Itajibá, BA, mediante as Notas Fiscais 253, 254 e 255, de saída, constando nos autos que os bens não transitaram fisicamente pelo estabelecimento do importador, em Minas Gerais. Houve uma concessão de liminar no MS 2432149-2/2009 pelo MM. Juiz de Direito da 2ª Vara da

Fazenda Pública da Comarca de Salvador. A liminar foi concedida para determinar a imediata liberação das mercadorias. Por conseguinte, a matéria objeto do Auto não se encontra “sub judice”.

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 esteve 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”, não deixou claro o que se deva entender por destinatário. E aí gerou-se uma questão de difícil conciliação, porque, como um bem pode ser adquirido por uma pessoa porém ser destinado a outra, especialmente nos casos 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 o imposto é devido ao Estado onde estiver situado o destinatário jurídico da mercadoria ou bem, e portanto o Estado da Bahia não seria pessoa legítima para efetuar o lançamento do crédito tributário em discussão.

O fisco autuante, fazendo a distinção entre o importador formal e o importador real, 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 dois acórdãos, um do STF e outro do STJ, nos quais estaria sufragada a sua tese.

No entanto as decisões apontadas pela defesa ampararam o seu pleito apenas aparentemente.

Com efeito, 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.”

Note-se que a ementa transcrita em parte pela defesa à fl. 108, relativa a um Agravo Regimental em Recurso Extraordinário, da lavra do ministro Sepúlveda Pertence, cita como precedente o RE 299.079, acima transcrito.

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: AGRADO 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, contrariamente ao que sustenta a defesa, 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.

O segundo acórdão apontado pela defesa, do STJ (fl. 108), segue a mesma linha, em nada favorecendo o pleito do autuado.

Observe-se a ênfase que os julgados dos tribunais superiores dão à expressão "destinatário jurídico", assim entendido aquele que a lei elegeu como "destinatário físico".

Em oposição ao "destinatário jurídico", o que resta é a figura do "destinatário não jurídico", que é aquele que serve de intermediário ao efetivo destinatário dos bens, agindo por sua conta e ordem. 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 jurídico).

A rigor, no caso em análise, a empresa mineira não importou nada, ela apenas intermediou a importação de um bem pela empresa baiana, efetivo destinatário do bem importado.

Em face da documentação acostada aos autos, não há a mais mínima dúvida quanto ao efetivo e real destino dos bens, que, seguramente, saíram do porto de Salvador diretamente para o estabelecimento do real destinatário – destinatário físico, eleito pela lei –, a empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda., em Itajibá, BA, sem que transitassem fisicamente pelo estabelecimento do importador formal, a Takraf do Brasil, em Belo Horizonte, MG.

Por essas razões, concordo com o nobre auditor, quando afirma que o imposto é devido ao estado do local onde estiver situado o estabelecimento em que ocorreu a entrada física da mercadoria ou bem importado.

Discordo, contudo, do nobre auditor quanto à pessoa responsável pelo pagamento do tributo. Em face dos elementos constantes nos autos, entendo que o autuado neste caso é pessoa ilegítima para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária em questão. Observe-se que o "destinatário físico" (destinatário físico) da mercadoria é a empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda., estabelecida na Bahia. Pelo que afirmou o auditor na informação prestada, o Auto de Infração deveria ter sido lavrado em nome do destinatário físico

(destinatário físico, eleito pela lei), pois foi em seu estabelecimento que ocorreu a entrada física dos bens importador. Ocorre que o Auto de Infração foi lavrado em nome da empresa Takraf do Brasil Soluções Tecnológicas Ltda. (importador formal, “não jurídico”), estabelecida em Minas Gerais. Há, portanto, uma flagrante contradição no lançamento do crédito tributário, pois a mercadoria, segundo entendeu o fisco, não transitou fisicamente pelo estabelecimento da empresa mineira, e, conseqüentemente, o imposto é devido à Bahia pelo destinatário efetivo da mercadoria importada, a empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda. (destinatário jurídico, por ser o bem a ele destinado fisicamente).

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”.

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.

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 a cobrança de tributo, neste caso, teria que recair sobre o destinatário físico das mercadorias, que é a empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda., estabelecida no Estado da Bahia (destinatário jurídico).

Embora esteja fundamentando minha Decisão na ilegitimidade do autuado, não estou falando de ilegitimidade processual (ilegitimidade de parte), mas de ilegitimidade substancial, de mérito, relativamente a um dos aspectos do fato gerador – o aspecto subjetivo.

É fora de dúvida que, para configuração jurídica do fato gerador da obrigação tributária, devem concorrer, necessária e cumulativamente, todos os aspectos integrantes da norma jurídica tributária: o aspecto material (o quê), o aspecto temporal (quando), o aspecto espacial (onde), o aspecto pessoal ou subjetivo (quem), o aspecto valorativo (quanto) e o aspecto operacional (como).

Basta a falta de um desses aspectos ou elementos, para que deixe de existir fato gerador da obrigação tributária. Não existe fato gerador parcial.

No caso em exame, o lançamento efetuado em nome da empresa mineira ressente-se da ausência de dois dos citados aspectos – o espacial e o pessoal ou subjetivo –, nos termos da Lei Complementar nº 87/96. Prescreve essa 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)

Neste caso, considerando-se que os bens procedentes do estrangeiro, uma vez desembaraçados no porto de Salvador, seguiram do porto diretamente para o estabelecimento da Mirabela, em Itajibá, BA (destino físico), sem transitar pelo estabelecimento da Takraf, em Belo Horizonte, MG, fazendo-se a subsunção do fato à lei, a conclusão é esta:

- a) o imposto é devido à Bahia, pois, para configuração do fato gerador da obrigação tributária, o local da operação é “o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física” (aspecto espacial da norma – art. 11, I, “d”);*
- b) a obrigação tributária deve ser atribuída à Mirabela Mineração do Brasil Ltda., e não à Takraf, porque, como os bens se destinaram fisicamente à Mirabela, dessa circunstância resultam “os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável” (aspecto pessoal ou subjetivo da norma – art. 11, caput);*
- c) o imposto torna-se devido no ato do desembaraço aduaneiro dos bens importados (aspecto temporal – art. 12, IX;*
- d) os demais aspectos da norma tributária – material, valorativo, operacional – não são objeto de discussão.*

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

A Junta recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

VOTO VENCIDO

Compulsando os autos, verifico que a lide, em sede de Recurso de Ofício, gravita em torno da dúvida a respeito do titular passivo do imposto ICMS quando há a importação de determinados produtos por uma empresa, todavia esses produtos se destinaram a outra empresa diversa da que realizou a importação, quer dizer, o destino físico das mercadorias será para um estabelecimento, enquanto que a importação formal foi realizada por outro, sendo que ambos estão localizados em estados diferentes e os produtos não passaram fisicamente pelo estabelecimento importador.

A matéria fática específica foi a importação de bens do exterior pela Takraf do Brasil Soluções Tecnológicas Ltda. (*importador formal*, “*não jurídico*”) estabelecida em Belo Horizonte, MG, conforme Nota Fiscal 244, de entrada, sendo que a mercadoria foi desembarçada no porto de Salvador, de onde saiu diretamente com destino a Mirabela Mineração do Brasil Ltda, em Itajibá, BA, mediante as Notas Fiscais 253, 254 e 255, de saída, constando nos autos que os bens não transitaram fisicamente pelo estabelecimento da Takraf do Brasil Soluções Tecnológicas Ltda. (importador), situado em Minas Gerais

Segundo constata-se na legislação sobre a matéria em tela, a exemplo do artigo 13 da Lei nº 7.014/96, que reproduz literalmente o art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, no qual está previsto 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*”.

Emana do art. 13, I, “d”, que o local da operação é o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física (aspecto espacial da norma tributária), enfatizando-se no “caput” do artigo que isso é para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável (aspecto pessoal ou subjetivo da norma). Portanto, resta claro que a titularidade do tributo, neste caso, deve recair sobre o destinatário físico das mercadorias, ou seja, a empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda., estabelecida em Itajibá, no Estado da Bahia, na condição de destinatário jurídico.

Inclusive, como bem colocou a 3ª Junta de Julgamento Fiscal, o STF firmou entendimento sobre o assunto, no qual afirmou que é devido ICMS para o Estado em que estiver localizado o destinatário físico das mercadorias. Ora, no caso em tela, fica evidente que o Estado em questão é o da Bahia, uma vez que o destinatário físico das mercadorias é a empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda., localizada em Itajibá/Ba, conforme retro mencionado.

Como bem asseverou a referida Junta na sua Decisão:

“(…)No caso em exame, o lançamento efetuado em nome da empresa mineira ressente-se da ausência de dois dos citados aspectos – o espacial e o pessoal ou subjetivo –, nos termos da Lei Complementar nº 87/96. Prescreve essa 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)

De logo, se verifica que o fisco não poderia autuar a Takraf do Brasil Soluções Tecnológicas Ltda., já que o destino físico das mercadorias foi a empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda. O sujeito passivo figura apenas como um intermediador da negociação, não podendo ser alvo de imputação tributária, uma vez que, no referido caso, figurou apenas como um terceiro em uma importação que envolveu diretamente a empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda. Como as mercadorias se destinaram à sede do estabelecimento da empresa de mineração citada, esta que realmente deveria arcar com o ônus do imposto, fato que não se observou no Auto de Infração em lide.

De tudo quanto foi apresentado, fica claro que o presente Auto de Infração incorre em ilegitimidade de parte, uma vez que autuou empresa que não deveria figurar no polo passivo da cobrança. Na análise do mérito, para que a autuação fosse procedente, o destinatário físico das

mercadorias deveria ser o recorrente, fato que não ocorreu. O recorrente, vale reiterar, foi mera importador formal.

Conforme ficou demonstrado, o autuado é parte ilegítima para figurar nessa relação de cobrança, logo, no mérito, (já que a 1ª CJF no Acórdão CJF 0068-11/10, às fls. 168/172, deu provimento ao Recurso e devolveu os autos à 3ª JJF para nova Decisão), o julgamento de 1º grau, ora apreciado, pela IMPROCEDÊNCIA da autuação foi acertado e com o qual me alinho. Por conseguinte, com base na legislação aplicável, à luz dos autos, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter inalterada a Decisão recorrida.

VOTO VENCEDOR

Em que pese a qualidade do voto do eminente Relator, permito-me discordar do mesmo em sua totalidade, em relação à infração apurada no presente Auto de Infração, pelas razões que passarei a expor, e que se refere à constatação da falta de recolhimento de ICMS sobre importação, relativo a mercadoria procedente do exterior, com destino a empresa mineradora situada em Itagibá, neste Estado.

Observo que a base para o enunciado do voto foi aquele emitido pelo relator da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, e que redundou no Acórdão nº 0201-03/10 (fls. 188 a 194), que, se por um lado reflete o pensamento dos julgadores que a compõem, agindo dentro de suas prerrogativas de livre convencimento, não se constitui no entendimento amplamente majoritário vigente neste Conselho, que vigora em sentido contrário.

E isso já foi, inclusive, externado, ainda que de forma incidente, por ocasião da apreciação realizada no mesmo processo por parte da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que redundou no Acórdão nº 0068-11/10 (fls. 168 a 172).

Importante ressaltar, antes mesmo de entrarmos na apreciação do mérito do lançamento, que este não contém qualquer questionamento no tocante à importação indireta, ou seja, aquela feita por conta e ordem de terceiro, ou consignatário, matéria, sobre a qual, igualmente, já se encontra consensuada administrativamente por este órgão.

A discussão, igualmente, não passa sobre a questão de destinatário “físico” ou “jurídico” das mercadorias, tendo em vista que a documentação acostada ao processo não deixa qualquer sombra de dúvidas de que o importador da mercadoria é a empresa autuada, especialmente a Declaração de Importação de nº 09/0037716-4, além do Comprovante de Importação, constante às fls. 6, 7 e 21 a 26 e 6 dos autos.

Embora de aspecto polêmico, ensejando discussões acadêmicas, doutrinárias e jurídicas, a questão se apresenta, na minha, visão de uma maneira extremamente clara, senão vejamos.

Em primeiro lugar, parte de uma constatação, qual seja, a de que as mercadorias importadas pelo Porto de Salvador, pelo autuado, não transitaram no seu estabelecimento, localizado no Estado de Minas Gerais, sendo encaminhadas, após o desembarço aduaneiro para o destinatário real das mesmas, localizado no Estado da Bahia. E tal conclusão advém do fato de que a ocorrência foi verificada pela fiscalização existente no porto de Salvador, precisamente no Posto Fiscal ali instalado, no momento do desembarque físico das mercadorias. Tem-se, portanto, um fato, não uma suposição ou elucubração.

A matéria encontra sistematização a partir da Constituição Federal, que prevê em seu artigo 146, inciso III, alínea “b”, caber à lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, ao mesmo tempo em que delega aos Estados a responsabilidade pelo ordenamento jurídico, dentro de sua respectiva jurisdição e competência.

Por tal motivo é que a Lei Complementar nº 87/96 que dispôs sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de

serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), assim prevê em seu artigo 12, inciso IX, já com a redação dada pela Lei Complementar 114, de 16 de dezembro de 2002:

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

(...)

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

Assim, tal comando, estabelece o momento no qual o imposto é devido, nada mais. Cabe, entretanto ao artigo 11, inciso I, alínea “d” da mesma Lei Complementar, definir o local do fato gerador:

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;

No âmbito estadual, a Lei 7.014/96, determina que o ICMS devido na importação caberá ao Estado da Bahia, na hipótese de mercadorias destinadas a este Estado, sendo o importador estabelecido em outra unidade da Federação, sem que esta transite pelo seu estabelecimento.

Tendo em vista que o desembaraço aduaneiro ocorreu neste Estado (Bahia), e de forma imediata fisicamente remetida para estabelecimento também aqui situado, sem sequer transitar pelo estabelecimento do importador, no caso o recorrido, localizada no Estado de Minas Gerais, a sujeição ativa do imposto (ICMS) sobre a importação, nesta primeira operação, cabe, sem dúvida, ao Estado da Bahia.

Já a operação posterior de revenda realizada pela Recorrente à empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda. será diferida, nos termos do art. 343, inciso XL, combinado com o artigo 573, § 6º do RICMS/BA, por ocasião da transmissão da propriedade de mercadorias importadas do exterior por importador de outra unidade da Federação, destinadas fisicamente a este Estado, o imposto será recolhido 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, sem que os mesmos transitem pelo estabelecimento importador.

E complementa: 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, a qual deverá conter, além dos demais requisitos, declaração de que o imposto será recolhido pelo destinatário, sendo o lançamento e recolhimento do imposto de que trata o inciso III do § 4º diferidos para o momento da saída subsequente a ser efetuada pelo contribuinte destinatário.

O artigo 573, em seu § 1º, do diploma regulamentar citado, que o ICMS devido na primeira operação, no caso sobre a importação, deverá ser recolhido pelo importador, no caso presente o recorrente, mediante documento de arrecadação próprio previsto em sua legislação ou através de GNRE, emitindo a devida nota fiscal de entrada para documentar a entrada da mercadoria importada em seu estabelecimento:

Pacífico, pois, o entendimento de que o sujeito passivo do ICMS na operação de importação é o importador, assim constante nos documentos de importação, sendo irrelevante a questão do destino físico da mercadoria importada, à vista, repita-se, do mencionado artigo 573, o qual, determina, ainda em seu § 3º que para documentar a operação, o importador emitirá Nota Fiscal relativa à entrada simbólica das mercadorias ou bens, sem destaque do imposto, na qual deverá constar, além dos demais requisitos, no campo próprio, a indicação de que o ICMS relativo à importação foi recolhido em favor do Estado onde ocorreu a entrada física das mercadorias ou bens.

Por sua vez, o imposto devido na segunda operação, de revenda das mercadorias importadas deverá ser recolhido pelo destinatário, no caso em exame a empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda., em momento posterior, tendo em vista estar diferido, nos termos do dispositivo já acima transcrito, devendo o importador, portanto, ao emitir a nota fiscal de revenda, não destacar o imposto devido nesta operação, conforme explicita o art. 573, §§ 4º e 5º, onde se encontram as determinações de que 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*” do artigo, o importador emitirá nota fiscal relativa à transmissão para o destinatário, sem destaque do imposto, a qual deverá conter, além dos demais requisitos, a declaração de que as mercadorias ou bens se destinam a unidade federada diversa da do importador, além da indicação dos números e das datas dos Registros de Importação e da Nota Fiscal (entrada) relativa à entrada de que cuida o § 3º, conforme já visto, além da declaração de que o imposto será recolhido pelo destinatário e a indicação do local onde ocorreu o desembaraço aduaneiro.

O mesmo artigo estipula igualmente, que a referida Nota Fiscal será lançada no Registro de Entradas do destinatário, podendo este utilizar como crédito fiscal, se cabível, o imposto recolhido por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Nota-se, no que tange a sujeição passiva, e os elementos material, territorial e temporal, a autuação encontra-se correta, não merecendo qualquer reparo.

Percebe-se, pois, que a questão se encontra posta de forma bastante clara pela legislação, e mais: o acerto com que o funcionário fiscal agiu, dentro da sua competência, e em obediência ao comando legal, e no pleno exercício do princípio da legalidade, que é a expressão maior do Estado Democrático de Direito, traz a garantia de que a sociedade não está presa às vontades ou interesses particulares e/ou pessoais, daquele que governa, sendo os seus efeitos e importância bastante visíveis no ordenamento jurídico, bem como na vida social.

O Devido Processo Legal e a Reserva Legal são os seus mais importantes desdobramentos, sendo que na Administração Pública se percebe a importância deste princípio, vez que é aí que o Estado se faz sentir mais diretamente junto aos cidadãos.

Trata-se do princípio maior do nosso sistema legal, que tem vários princípios norteadores, os quais atingem tanto a aplicação do Direito como a sua elaboração, estando a sua matriz na Constituição Federal, no inciso II do artigo 5º, dispondo que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, de modo a impedir que toda e qualquer divergência, os conflitos, as lides se resolvam pelo primado da força, mas pelo império da lei, entendida como a expressão do direito, emanada sob a forma escrita, de autoridade competente surgida após tramitar por processos previamente traçados pelo Direito, prescrevendo condutas estabelecidas como justas e desejadas, dotada ainda de sanção jurídica da imperatividade, do comando determinante da lei.

O princípio da legalidade representa uma garantia para os administrados, pois, qualquer ato da Administração Pública somente terá validade se respaldado em lei, em sua acepção ampla. Representa um limite para a atuação do Estado, visando à proteção do administrado em relação ao abuso de poder. No Direito Público, aqui englobado o direito tributário, existe uma relação de subordinação perante a lei, ou seja, só se pode fazer o que a lei expressamente autorizar ou determinar, e neste caso, temos o enunciado do artigo 150, Inciso I da Carta Maior, que estabeleceu a observância obrigatória a esse mesmo princípio. Aqui diz que somente poderá ser cobrado ou majorado tributo através de lei.

Roque Antônio Carraza, enuncia em sua obra *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, que “*o princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

Quanto ao aspecto da excessividade do percentual de multa aplicada (60%), como pretendido pela recorrida em sua peça defensiva, igualmente não pode ser aceita, diante da descrição da infração cometida, e de sua previsão legal, tendo em vista a Lei nº 7.014/96, artigo 42, que em seu inciso II, alínea “f”, contempla exatamente com o percentual atacado, a conduta adotada pela empresa.

Descabe, pois, qualquer outra penalidade, diante dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, que dispensariam maiores comentários, entretanto, ainda assim, os abordaremos.

Dessa forma a tese arguida pela autuada de que as multas possuiriam caráter confiscatório, motivo, inclusive de pedido ao final de sua peça defensiva, e diante dos percentuais aplicados observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou *"jus imperium"*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *"nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei"*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

Por outro lado, juristas como Celso Bastos e Ives Gandra Martins advogam que o Princípio da Legalidade se apresenta muito mais com característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

E, por tais razões, cabe a todos estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos, independentemente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E, assim, o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, pois, os mesmos possuem estrita base legal.

Saliente-se, por oportuno, que o artigo 46, parágrafo 5º da Lei nº 3.956/81 (COTEB) possibilita a propositura ao Secretário da Fazenda de pedido para dispensa ou redução de multa por infração

de obrigação principal, por equidade, conforme disposição regulamentar, não cabendo a esta Corte, neste instante, a eventual redução desejada pelo sujeito passivo.

Caso pretenda a simples dispensa ou redução de multa por infração à obrigação principal ao apelo de equidade, nos termos do artigo 159 do RPAF/99 (ter sido induzido a erro por orientação ou comportamento de funcionário fiscal, ter agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação, em razão de ignorância da legislação tributária, tendo em vista o seu nível de instrução e as condições adversas do local da infração, ou agido por força maior ou caso fortuito), deve submeter seu pleito à Câmara Superior deste órgão, a quem cabe tal julgamento, em instância única, nos termos do § 1º do artigo 169 do mencionado dispositivo regulamentar.

A Decisão da Primeira Instância, pois, se apresenta, ao meu entendimento, equivocada, diante de ter partido de uma premissa errônea, que é a discussão entre destino físico x destino jurídico, razão pela qual, a conclusão a que chegou, consubstanciada no Acórdão proferido, igualmente assenta-se sobre base que não corresponde ao fato verdadeiramente ocorrido, devendo, pois, ser devidamente corrigida nesta oportunidade, vez que o Auto de Infração encontra o devido respaldo legal, tendo sido lavrado em atenção às normas legais vigentes, relativamente à matéria discutida, motivo pelo qual voto, diante das justificativas já externadas, pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, mantendo o lançamento, tal como realizado originalmente, tornando, em consequência o Auto de Infração PROCEDENTE com imposto devido no valor de R\$329.286,12.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** do Auto de Infração nº **140777.0002/09-7**, lavrado contra **TAKRAF DO BRASIL SOLUÇÕES TECNOLÓGICAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$329.286,12**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior, José Franklim Fontes Reis, Ivo Moraes Soares e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Carlos Henrique Jorge Gantois e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de maio de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS