

A. I. N° - 210425.0302/10-1  
AUTUADO - TERMOVERDE SALVADOR S/A  
AUTUANTE - JESNER ANDRADE BARBOSA  
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO  
INTERNET - 30.06.2011

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0180-01/11**

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO EM OUTRO ESTADO. MERCADORIA DESTINADA FISICAMENTE AO ESTADO DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Nas operações de importação de mercadorias, quando destinadas a unidade federada diversa da do domicílio do importador, sempre que houver transmissão de sua propriedade sem que as mesmas transitem pelo estabelecimento importador, o imposto caberá à unidade onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/03/2010, exige ICMS no valor de R\$ 41.179,70, acrescido de multa de 60%, em decorrência de falta de recolhimento do ICMS sobre importação, relativo a mercadorias procedentes do exterior, destinadas fisicamente a este Estado, no caso do importador ser estabelecido em outra unidade da Federação e o desembaraço aduaneiro ocorrer ou não, em Estado diverso de seu domicílio.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 34 a 46), arguindo a nulidade do Auto de Infração, por ausência dos pressupostos de validade do ato de lançamento.

Observa que o processo aduaneiro constitui uma sucessão de atos da autoridade administrativa, o que revela que sua atividade é plenamente vinculada. Aduz que, por ser um ato administrativo, este deve seguir, rigorosamente, os elementos e requisitos de formação válida e regular como qualquer outro ato administrativo, ainda mais quando esse ato interfere diretamente no patrimônio da pessoa, como é o caso que pelo suposto extravio de parte da carga, exigiu-se o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos. Afirma que se o ato administrativo formar-se em dissonância com os requisitos legais, esse ato estará comprometido.

Sustenta que a autuação é totalmente improcedente, já que não alcança a presunção de validade que lhe é característica. Alega que apesar de a autuação registrar a incidência de juros e acréscimo, deixa de indicar a quantia e a forma de calcular os juros de mora acrescidos, sendo causa suficiente de nulidade do Auto de Infração, tendo em vista a impossibilidade de se defender. Acrescenta que se trata de um dos requisitos essenciais, já que sua ausência implica em cerceamento do direito constitucional à ampla defesa e contraditório, pois não há como se verificar a assertiva dos cálculos realizados pela Fiscalização.

Assevera que não houve regular lançamento, haja vista a falta de observância dos requisitos legais inerentes ao ato plenamente vinculado.

Frisa que a acusação fiscal despida de clareza, descrição minuciosa, demonstração e comprovação dos fatos alegados impossibilita o exercício da ampla defesa e do contraditório, motivo pelo qual se impõe a anulação do lançamento.

Rechaça o mérito da autuação, esclarecendo que firmou contrato de Arrendamento Mercantil nº 4566767 com o Banco Itauleasing S.A., conforme cópia que anexa, importando equipamento Resfriador de líquido por absorção de simples efeito à água quente, modelo LWM-W024. nº de série 1000012063, incluídos os insumos a serem empregados no processo (soluções de brometo e molibdato de lítio), consoante descrito na Declaração de Importação nº 09/1761948-4, emitida em 11/12/2009, conforme cópia anexada.

Frisa que sendo o importador o Banco Itauleasing S.A., empresa de direito privado domiciliada em Poá/SP, o recolhimento do ICMS deu-se ao Estado de São Paulo, conforme comprovante de pagamento do imposto anexado, no total de R\$ 42.553,28, fato este reconhecido no Auto de Infração, contudo, o Fisco baiano, entendendo que o ICMS seria devido para o Estado da Bahia, apreendeu a mercadoria, mediante Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos/Ocorrência 210425.0301/10-5, exigindo o recolhimento do imposto para sua liberação.

Registra que inconformado com tal procedimento fiscal, o importador, no caso, o Banco Leasing S.A., impetrou mandado de segurança, conforme o Processo nº 0012195-53.2010.805.001, que se encontra em trâmite perante a 2ª Vara Cível da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA. Esclarece que o pedido de liminar foi parcialmente deferido para que fosse liberada a mercadoria apreendida, sendo lavrado o Auto de Infração impugnado, sob o fundamento de que infringido o art. 573, inciso I do RICMS, cujo teor reproduz.

Sustenta que não há que se falar na manutenção da exigência fiscal, haja vista que houve interpretação equivocada por parte do autuante quanto ao dispositivo acima referido.

Salienta que a exigência do imposto não pode ocorrer exclusivamente com base no Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, tendo em vista que os regramentos a serem aplicados devem estar em consonância com a regra-matriz do imposto prevista no inciso II do art. 155 da Constituição Federal, bem como com as demais características constitucionais deste imposto.

Diz que, nesse passo, necessário se faz uma interpretação sistêmica da legislação pertinente à matéria para aferir-se tal exigência.

Destaca que sendo o importador situado no Estado de São Paulo, o ICMS é devido para o referido Estado. Invoca e reproduz o art. 155, inciso II da Constituição Federal, dizendo que esta outorgou competência aos Estados para instituir o ICMS. Diz que as peculiaridades da incidência do ICMS sobre importação foram trazidas por meio da alínea “a”, inciso IX, §2º do mesmo artigo 155, cujo teor transcreve.

Aduz que com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 33/2001, a Carta Magna em seu art. 155, §2º, inciso IX, alínea “a”, outorgou competência para exigência do ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda, que não seja contribuinte habitual, ao Estado onde estiver estabelecido o destinatário do bem. Realça que a parte final do dispositivo acima referido estabelece a competência para arrecadação do ICMS incidente sobre operações de importação com base no princípio da territorialidade.

Assevera que não restam dúvidas que o termo “destinatário” expresso no dispositivo constitucional é o jurídico, isto é, o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade do bem, ou seja, o importador adquirente, que neste caso foi o Banco Itauleasing S.A.

Alega que no referido dispositivo o legislador constitucional expressamente estabeleceu que o imposto é devido no Estado onde estiver o destinatário do bem, denotando-se que o ICMS da operação descrita nos autos é devido ao Estado de São Paulo, pois o importador possui endereço no referido Estado.

Diz que diante do fato de que o imposto incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, cabendo ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário, a Lei Complementar 87/96, regulamentando o art. 155 da Lei Maior, definiu em seu artigo 11, inciso I, alínea "d", que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, tratando-se de mercadoria ou bem, importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física.

Afirma que a Lei Complementar 87/96 definiu com clareza que o ICMS devido na importação cabe ao Estado onde ocorrer a entrada física da mercadoria no estabelecimento. Ou seja, para fins de recolhimento do ICMS, o importador é o estabelecimento em que de fato adentrar a mercadoria importada.

Observa que corroborando o alegado, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme 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, conforme a alínea "a" do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, pouco importando se o desembarque aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso (RE n. 299.079, Relator).

Salienta que ao julgar o RE nº 405.457, em que se discutiu qual Estado seria competente para exigir o ICMS incidente na importação, se seria o Estado em que se situa o estabelecimento importador ou se o Estado em que se situa o destinatário físico da mercadoria importada, a C. Segunda Turma do E. Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que o destinatário legal da operação é o importador adquirente, conforme ementa que transcreve.

Afirma que se a mercadoria importada foi remetida pelo importador diretamente da repartição alfandegária para estabelecimento situado em unidade da federação diversa do importador, o ICMS deve ser recolhido para a Unidade da Federação do destinatário da mercadoria.

Ressalta que no presente caso, tendo o importador adquirido bem importado, por meio de contrato de arrendamento mercantil, não se trata apenas da empresa que importou o bem como a própria destinatária da mercadoria, pois é a proprietária da mesma.

Sustenta que, seja pela jurisprudência da C. Primeira Turma seja pelo entendimento da Segunda Turma ambas do E. Supremo Tribunal Federal nota-se que no presente caso não há qualquer possibilidade do Estado da Bahia se julgar competente para lhe exigir o ICMS. Acrescenta que ao prever a incidência do ICMS sobre as importações, o legislador constitucional, naturalmente, não está nem poderia estar se referindo à mera entrada do bem no território nacional, pois o mero deslocamento físico do bem no território nacional já é tributado pela União, por meio do imposto de importação, além do que em virtude da competência tributária já delineada na Constituição Federal, somente a União poderá tributar a mera entrada física de bens no território nacional, nunca os Estados.

Consigna que sendo mantida a exigência de ICMS pelo Estado da Bahia, ocorrerá a bitributação, pois há dois entes tributantes, no caso, o Estado de São Paulo e da Bahia, exigindo do mesmo sujeito passivo ICMS decorrente do mesmo fato gerador. Diz que, nessa situação, há conflito evidente de competência, gerando uma ilegítima bitributação que deve ser afastada pelo Poder Judiciário.

Prosseguindo, alega que a multa é indevida, pois não houve por parte da empresa, qualquer descumprimento da obrigação principal, tampouco das obrigações acessórias, sendo que o ICMS foi devidamente recolhido ao Estado sujeito ativo da operação.

Reitera que o presente Auto de Infração exige ICMS, em situação que não ocorreu a incidência tributária ao Estado da Bahia, haja vista que o importador tem endereço em São Paulo, Estado onde já houve o recolhimento do tributo.

Alega que o percentual da multa é constitucional, afirmando que além da correlação, dispositivo e comportamento do sujeito passivo, deve haver um equilíbrio entre a falta cometida e a sanção a ser

imposta, traduzindo-se como a proporcionalidade entre a falta e a penalidade. Acrescenta que a exigência da multa sem proporcionalidade representa um verdadeiro excesso de exação porque pune exageradamente o contribuinte que age com evidente boa-fé.

Frisa que, ainda que fosse admitida a regularidade do lançamento, a multa exigida no valor 60% do imposto, seria ostensivamente ilegal, porque o seu valor, não guarda qualquer respaldo do ponto de vista infracional, uma vez que, não houve falta de cumprimento de obrigação principal ou acessória.

Ressalta que nesse ponto a Constituição Federal, ao vedar o emprego do confisco tributário, conforme o artigo 150, inciso IV, na realidade está impedindo que todo ente político, com poder de imposição fiscal emanado da mesma Carta, venha a cobrar tributo ou penalidades/multas, que tenham nítido caráter confiscatório da propriedade privada, conforme os artigos 5º, XXII e XXIII, 170, II e III, todos da CF/88, já que esta só pode ser abalada, quando em processo judicial normal e regular, ficando provado que tem origem em crimes, sendo, pois, adquirida com o produto do delito, e ainda assim, sob a garantia do artigo 5º, LV, LIV, e LVII da mesma Constituição Federal, cujo teor transcreve, nos estritos limites que derivam do ilícito penal.

Aduz que, neste sentido, o critério confiscatório da multa está na total desproporcionalidade entre o valor da imposição e o valor do imposto devido, tratando-se de obrigação principal; e em se tratando de multa ou penalidade aplicada por inobservância de obrigação acessória, afere-se o gravame, confrontando-se o valor imposto pelo ente político, em comparação com a falta ou infração praticada pelo responsável ou contribuinte infrator. Assim, a graduação da multa imposta deve ser lógica. Transcreve lição de Hugo de Brito Machado, sobre a matéria. Cita a título exemplificativo e como fundamento do que alega, as decisões do Supremo Tribunal Federal, nos RTJ 74/320; 78/610; 79/478-490; 96/1354, que sempre repudiou qualquer tipo de cobrança que tivesse cunho ou caráter confiscatório, mesmo antes da existência do artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988.

Sustenta que a penalidade imposta é excessiva e deve ser anulada, motivando a própria desconstituição da autuação. Acrescenta que a multa em comento é ostensivamente confiscatória e não guarda qualquer relação com o ato do contribuinte, que agiu com lisura e boa-fé, não causando nenhum prejuízo ao Erário nem obteve qualquer tipo de vantagem. Transcreve lição de Sacha Calmon Navarro Coelho, nesse sentido.

Diz que com o propósito de reduzir a multa de feição confiscatória, os Tribunais, notadamente o STF tem admitido a redução da multa imposta com base em lei, quando assume, pelo seu montante desproporcional, caráter de confisco.

Conclui requerendo a nulidade do lançamento ou, no mérito, a improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 120 a 133), esclarecendo que a Termoverde Salvador S/A, inscrita no CNPJ/MF sob nº 10.267.349/0001-48 e com inscrição estadual nº 78.006.920, adquiriu um equipamento Resfriador de Água por Absorção, modelo LWM-W024, nº de série 1000012063, inclusive acessórios e insumos a serem empregados no processo produtivo, conforme descrito na DI nº 09/1761948-4, registrada em 11 de dezembro de 2009, através de uma operação triangular de importação envolvendo um fornecedor no exterior e a intermediação financeira de uma instituição bancária.

Consigna que o desembarque aduaneiro ocorreu no Porto de Salvador, tendo o importador Banco Itauleasing S/A, recolhido o ICMS para o Estado de São Paulo através de GNRE no valor de R\$ 42.553,28, contudo, as mercadorias tiveram como destino físico o Estado da Bahia, conforme comprova a Nota Fiscal Eletrônica de Entrada, NF-e nº 000.000.007, Série-1, emitida pela empresa Termoverde Salvador S/A, em 09/03/2010, situada na Estrada CIA – Aeroporto, s/n, KM-6,5 – Bairro de São Cristóvão, Salvador – Bahia.

Salienta que as mercadorias sequer transitaram pelo estabelecimento situado no Estado do importador, ou seja, São Paulo, haja vista que este apenas atuou como agente financeiro da operação, mediante contrato de Arrendamento Mercantil firmado com o destinatário, sob o nº 4566767, em 15/09/2009, sendo transferidas diretamente para o autuado.

Afirma que agindo desta forma o contribuinte infringiu o Art. 573, inciso I, do RICMS-BA, cujo teor transcreve.

Frisa que a questão nuclear é que as mercadorias importadas a que se refere a nota fiscal eletrônica de entrada representada pelo DANFE nº 000.000.007, série-1, emitida pela Termoverde Salvador S/A em 09/03/2010, sequer transitaram no estabelecimento do importador. Acrescenta que, conforme pode ser observado, os elementos acostados aos autos dão conta de que as mercadorias importadas não transitaram pelo estabelecimento de São Paulo, pois foram remetidas do Porto de Salvador diretamente para o estabelecimento do autuado.

Registra que o Banco Itauleasing S/A, CNPJ nº 49.925.225/0001-48, através da divisão de leasing e arrendamento mercantil, formulou consulta à DITRI solicitando autorização para o desembarque aduaneiro do bem referido, mediante o reconhecimento da regularidade do recolhimento do ICMS efetuado para o Estado de São Paulo, salientando que a destinação física do bem importado para o Estado da Bahia somente se deu em função do contrato de arrendamento mercantil firmado entre a Requerente e a empresa arrendatária, contudo, o parecer final anexado às fls. 17 a 21, conclui pela ilegalidade deste procedimento com base no art. 11, inciso I, alínea “d”, da Lei Complementar nº 87/96, cuja disciplina encontra-se igualmente prevista no art. 47, inciso X, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, definindo o local da operação e o estabelecimento responsável para efeito de cobrança do ICMS “o do estabelecimento onde ocorra a entrada física da mercadoria ou bem importados do exterior”.

Frisa que o § 1º do art. 573, inciso I, do RICMS/BA, estabelece 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 documentos de arrecadação previsto em sua legislação ou GNRE.

Salienta que tendo sido negada sua proposição no âmbito administrativo, o Banco Itauleasing S/A impetrhou mandado de segurança, conforme o Processo nº 0012195- 53.2010.805.001 (fls. 24 a 26) em trâmite perante a 2ª Vara Cível da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, visando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a liberação da mercadoria, cujo pedido de liminar foi apenas parcialmente deferido para que fosse liberada a mercadoria apreendida.

Contesta o argumento defensivo de nulidade do lançamento, consignando que não é possível indicar a quantia e a forma de calcular os juros de mora acrescidos, pois a ação apesar de claramente descrita está condicionada ao decurso do tempo em que se efetivará a quitação do valor devido, mas os requisitos essenciais estão devidamente informados nos anexos do Auto de Infração (fls. 3 e 4) e de forma ainda mais detalhada nas planilhas de cálculos juntadas às folhas 8 e 27, portanto, não tendo sentido, falar-se em lançamento irregular por falta de “clareza, descrição minuciosa, demonstração e comprovação dos fatos alegados”.

Afirma que o impugnante ao defender seu argumento, acaba emprestando argumentos que reforçam a tese acusatória ao declarar que a Lei Complementar nº 87/96 “definiu com clareza que o ICMS devido na importação cabe ao Estado onde ocorrer a entrada física da mercadoria no estabelecimento” arrematando que para fins de recolhimento do ICMS, “o importador é o estabelecimento em que de fato adentrar a mercadoria importada”.

Rechaça o argumento defensivo referente a incidência do ICMS sobre as importações, afirmando que este incorre em engano, pois há o entendimento de que o § 2º, inciso IX, alínea “a” do art. 155, “incidirá também, sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”,

cria uma outra materialidade para o ICMS, ou seja, a simples importação de mercadoria é também fato gerador do ICMS ainda que esse fato também seja gravado pelo Imposto de Importação.

Frisa que em contrapartida, é legítima a exigência do ICMS na importação de equipamento adquirido pelo sistema de leasing (arrendamento mercantil) e destinado ao ativo fixo de empresa. Diz que este é o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) que, por maioria dos votos, deu provimento ao Recurso Extraordinário RE 206.069/SP, conforme o voto da relatora, ministra Ellen Gracie, no sentido de que “não se pode olvidar que a Constituição conferiu um tratamento especialíssimo à incidência de ICMS sobre itens importados”. Acrescenta que de acordo com a relatora, a Constituição elegeu o elemento fático “entrada de mercadoria importada” como caracterizador da circulação jurídica da mercadoria ou bem e dispensou questões acerca dos contornos jurídicos no exterior. Assim, “uma vez concretizada a importação mediante entrada de mercadoria ou bem destinado ao ativo fixo, tem-se por ocorrida a circulação econômica por presunção constitucional”.

Registra que no julgamento do RE 268.586/SP, (Relator Ministro Marco Aurélio) ao analisar situação semelhante a dos autos, a Primeira Turma concluiu que “na definição do destinatário da mercadoria, não deve prevalecer os pactos particulares mantidos entre as partes envolvidas na importação, mas a efetiva destinação do bem importado”. Observa que nesse contexto, considerou-se que a empresa que formalmente realizou a importação atuou como mera consignatária ou simples intermediária e, dessa forma, levou-se em conta a localização do estabelecimento do efetivo destinatário da mercadoria (pessoa diversa do importador), para definir o sujeito ativo da obrigação tributária.

Reporta-se sobre o aspecto temporal do fato gerador, que indica o momento em que o fato gerador considera-se ocorrido, onde se define o momento em que o imposto deve ser pago, sendo que, na importação este se dá no desembarço aduaneiro, em conformidade com o art. 12, inciso IX, da LC nº 87/96. Acrescenta que são os aspectos material e espacial do fato gerador que elucidam a questão. Diz que segundo o art. 2º, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, o aspecto material se realiza na entrada do estabelecimento de mercadoria ou bem importados do exterior, embora a expressão “estabelecimento” tenha sido retirada do texto legal, pela redação dada pela LC nº 114/02, em razão de que o importador pode ser pessoa física ou jurídica. Já o aspecto espacial do fato gerador descrito no art. 11, inciso I, alínea “d”, da LC nº 87/96, define o sujeito ativo, sendo este o Estado-membro da Federação em que se situar o estabelecimento onde ocorrer a entrada física da mercadoria. Observa que por esta razão,, o aspecto material tem de estar associado à entrada no estabelecimento, quando o importador for pessoa jurídica.

Frisa que deste modo, o desembarço aduaneiro indica o momento em que o imposto deve ser pago ao Estado onde estiver localizado o estabelecimento no qual se dará a entrada física da mercadoria. Assevera que o importador realizou todos os elementos constitutivos do fato gerador, inclusive o quantitativo, mas efetuou o recolhimento do ICMS equivocadamente para o estado não-beneficiário do direito, olvidando os ditames dos dispositivos legais que elegem o destino final da mercadoria como definidor do sujeito ativo da relação tributária nos moldes do supracitado art. 11 da LC nº 87/96, que dispõe sobre a regra-matriz do ICMS na entrada de mercadoria importada do exterior, em estrita correlação com a Carta Magna, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”.

Diz que nesse diapasão é totalmente descabida a assertiva do impugnante no sentido de que houve uma nova exigência de ICMS sobre os mesmos fatos geradores ocorridos, e que já foram objeto de tributação por Estado diverso, denunciando uma bitributação se mantida a exigência deste imposto pelo Estado da Bahia, pela concorrência de dois entes tributantes, Estados de São Paulo e da Bahia, “exigindo do mesmo sujeito passivo ICMS decorrente do mesmo fato gerador”.

Reporta-se sobre a bitributação, observando que é um fenômeno do direito tributário que ocorre quando dois entes tributantes cobram dois tributos sobre o mesmo fato gerador, ou fato jurídico tributário, mas que numa concepção moderna não mais ocorre, porque a Constituição Brasileira

estabelece uma rígida discriminação de competências tributárias tanto que o ICMS e o IPI incidem, por autorização constitucional, praticamente sobre o mesmo fato gerador.

Salienta que, no presente caso, se trata de uma operação conhecida como leasing financeiro, caracterizada por uma compra financiada que envolve três agentes, no caso, o arrendatário (comprador podendo ser pessoa física ou jurídica), o fornecedor e o financiador (banco, financeira ou fornecedor), segundo definição Carlos Eduardo de Di Agustini (DI AGUSTINI, Carlos Eduardo. Leasing financeiro. São Paulo: Atlas, 3<sup>a</sup> Ed. 1999).

Observa que se destaca a intenção final das partes de transferência de propriedade do bem arrendado, configurando a natureza de financiamento da operação. Acrescenta que é uma operação pela qual um cliente localizado no Brasil, por exemplo, demonstra interesse em adquirir equipamentos cujo fornecedor se encontra no exterior. Registra que ele escolhe o bem, negocia o preço diretamente com o próprio fornecedor e procura uma empresa de leasing para que providencie a importação dos equipamentos por intermédio de financiamento na modalidade de arrendamento mercantil. Conforme o item “9. Aceitação do bem” do Contrato de Leasing, fl. 74.

Ressalta que não se trata de uma simples conjectura afirmar que enquanto se utiliza um bem adquirido em operação de leasing, o arrendatário já o está adquirindo, pois o adimplemento das obrigações contratuais caracteriza que já se está pagando em prestações o preço do bem, tal e qual um contrato de compra e venda a prazo. Observa que essa circunstância inviabiliza a retomada do bem pela instituição financeira mediante a propositura de ação judicial de reintegração de posse sendo que o arrendatário pode exercer a opção de compra definitiva do bem ao quitar o valor residual previsto no contrato o que, na prática, nada mais é do que a consumação da compra definitiva do bem através do pagamento da última parcela. Conforme itens “5. Valor residual garantido” e “6. Fundo de resgate do valor residual” do Contrato de Leasing, fls. 73 e 74.

Assevera que, no presente caso, a transferência da responsabilidade ao arrendatário pelos diversos pagamentos é atestada de forma incontestável no próprio Contrato de Leasing na redação da alínea “b”, item “17. Responsabilidade pela Importação do Bem” (fl. 76) reiterada na redação do item “27. Disposições Finais (2) - Pagamento de tributos” (fl. 80), cujo teor reproduz.

Frisa ser inegável que os bens repassados através de contrato de leasing se deterioram pelo uso continuado e, ao final do prazo locatício, já não possuem mais valor significativo de venda, sendo incorporado pelo arrendatário por um preço baixo e, por consequência, com o pagamento de um valor irrisório de ICMS. Diz que dessa forma o arrendatário estaria burlando a lei, para se eximir do pagamento integral do tributo devido. Cita a ministra Ellen Gracie, que ao concluir o seu relatório sobre o RE 206.069/SP afirmou que em razão da opção de compra, “a possibilidade de tributação em ICMS estará exaurida, seja porque o bem já terá entrado no país em momento anterior, seja porque o arrendador sediado no exterior não é contribuinte do ICMS”.

Sustenta que a operação triangular realizada pelo autuado apenas substituiu a operação de importação direta que se verificaría caso o contribuinte baiano tivesse negociado o arrendamento do bem diretamente com uma empresa de leasing internacional, devendo ser tributada normalmente em qualquer hipótese, como bem entendeu o arrendador paulista mediador da operação – igualmente, não contribuinte do ICMS – ao efetuar o pagamento do ICMS, porém de forma equivocada para o estado de São Paulo.

Afirma que à exceção da controvérsia acerca da definição do sujeito ativo da relação tributária nas importações de bens e mercadorias com destino diverso do domicílio do importador os demais argumentos trazidos pela impugnante pouco acrescentam ao debate, tais como a menção de bitributação, a dissertação sobre a proporcionalidade das multas, confisco tributário e cerceamento de defesa.

Observa que sem razão o impugnante associa a autuação a uma nova exigência tributária, uma dupla cobrança do imposto estadual incidente sobre o mesmo fato gerador e efetuada por dois entes federativos distintos, o que a faz supor a ocorrência do fenômeno da bitributação, ao passo que, o que se pretende tão somente é o restabelecimento dos procedimentos legais ditados pelas normas que disciplinam a ordem tributária.

Assevera que não faz sentido falar-se em bitributação, já que, sob nenhuma hipótese está se exigindo o imposto em duplicidade, haja vista que se pretende, simplesmente, a reparação de um equívoco tributário na definição do sujeito ativo da relação tributária em discussão e que motivou o recolhimento do ICMS em favor de unidade federativa não beneficiária do imposto.

Consigna que consta dos “Dados Complementares” da Declaração de Importação, DI nº 09/1761948-4, subitem “dados do processo”, repetidos às folhas 11 e 86, referência explícita ao contrato de leasing celebrado anteriormente entre as partes, onde se lê “CONTRATO NR. : 4.566.767 / TERMOVERDE” comprovando de forma cabal o papel secundário do importador na condição de mero coadjuvante.

Afirma que a pessoa jurídica que realiza intermediação de negócio não tendo relação pessoal e direta com o fato gerador não é contribuinte do imposto, contudo, pode ser responsável pelo recolhimento do tributo quando do desembarque aduaneiro, como de fato aconteceu.

Realça que a discussão se circunscreve na definição do sujeito ativo da operação de importação em apreço, restando indubitadamente provado que os elementos dos autos dão conta de que as mercadorias importadas não transitaram pelo estabelecimento de São Paulo. Ou seja, tais mercadorias foram remetidas diretamente do Porto de Salvador para o estabelecimento do autuado, sendo essa circunstância retratada na Nota Fiscal Eletrônica de Entrada, representada pelo DANFE nº 000.000.007, Série-1 (fl. 28), emitida pela empresa Termoverde Salvador S/A, em 09/03/2010.

Ressalta que dessa forma, nos termos do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal de 1988, o ICMS incidente sobre a importação de mercadoria do exterior é devido ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria. Já a Lei Complementar nº 87/96, cumprindo a função constitucional prevista no art. 146, I, da CF/88, estabeleceu, em seu art. 11, inciso I, alínea “d”, que o local da operação, na importação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física da mercadoria. Nessa mesma linha o legislador baiano, ao dispor sobre a matéria, igualmente, assim se posicionou na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 13, inciso I, alínea “d”, reafirmando o princípio do destino físico da mercadoria ou bem nas operações de importação.

Sustenta que, contrariamente do que alega o impugnante, o destino físico da mercadoria tem relevância tanto para a definição do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto, como para a definição do sujeito ativo da relação tributária.

Finaliza mantendo integralmente a autuação.

## VOTO

Versa o presente Auto de Infração sobre a falta de recolhimento do ICMS, relativo a mercadorias procedentes do exterior, destinados fisicamente a este Estado, no caso do importador ser estabelecido em outra unidade da Federação e o desembarque aduaneiro ocorrer ou não, em estado diverso de seu domicílio.

Inicialmente, no que concerne a nulidade arguida pelo impugnante, sob o argumento de cerceamento do direito de ampla defesa e do contraditório, não acolho tal argüição, haja vista que a autuação expõe com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos. Não

vislumbro qualquer violação aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa ou do contraditório.

No que concerne à alegação defensiva referente à incidência de juros e acréscimos, convém observar que, conforme indicado no Auto de Infração, estes têm previsão no art. 51 da Lei 7.014/96 e no art. 138-B do RICMS/BA, não merecendo qualquer reparo essa indicação no lançamento, pois em conformidade com a legislação do ICMS.

Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No que diz respeito à alegação de que a multa é confiscatória, esclareço que esta foi corretamente indicada no presente caso, estando prevista no art. 42 da Lei 7.014/96.

Quanto à argüição de constitucionalidade, cabe-me consignar que em conformidade com o art. 167, I do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a apreciação de matéria atinente à constitucionalidade do ato.

Do exame das peças que compõem o presente processo, verifico que a questão de que cuida o presente Auto de Infração, decorre do fato de que o desembarque aduaneiro ocorreu no Porto de Salvador, tendo o importador, no caso, o Banco Itauleasing S/A, recolhido o ICMS para o Estado de São Paulo através de GNRE no valor de R\$ 42.553,28, contudo, as mercadorias tiveram como destino físico o Estado da Bahia, conforme a Nota Fiscal Eletrônica de Entrada, NF-e nº 000.000.007, Série-1, emitida pela empresa Termoverde Salvador S/A, em 09 de março de 2010, situada na Estrada CIA – Aeroporto, s/n, KM-6,5 – Bairro de São Cristóvão, Salvador – Bahia.

Observo que o importador constante na Declaração de Importação nº 09/1761948-4, é o Banco Itauleasing S.A., estabelecido no Estado de São Paulo, tendo sido recolhido o ICMS referente à importação no valor de R\$ 42.553,28, para o referido Estado.

Entende o autuado que o imposto foi recolhido corretamente, haja vista que o importador Banco Itauleasing S/A, se encontra estabelecido em São Paulo, inexistindo qualquer imposto a ser pago ao Estado da Bahia.

Já o autuante entende que o imposto é devido ao Estado da Bahia, em razão de se tratar de uma operação triangular de importação envolvendo um fornecedor no exterior e a intermediação financeira de uma instituição bancária, tendo o desembarque aduaneiro ocorrido no Porto de Salvador/BA, contudo, as mercadorias tiveram como destino físico o Estado da Bahia, comprovado pela Nota Fiscal Eletrônica de Entrada, NF-e nº 000.000.007, Série-1, emitida pela empresa Termoverde Salvador S/A, em 09 de março de 2010, situada na Estrada CIA – Aeroporto, s/n, KM-6,5 – Bairro de São Cristóvão, Salvador – Bahia. Registra ainda o autuante que as mercadorias sequer transitaram pelo estabelecimento situado no Estado do importador, ou seja, São Paulo, haja vista que este apenas atuou como agente financeiro da operação, mediante contrato de Arrendamento Mercantil firmado com o destinatário, sob o nº 4566767, sendo transferidas diretamente para o autuado, infringindo assim o art. 573, inciso I, do RICMS-BA.

De início, cabe-me consignar que já é pacífico neste Conselho de Fazenda, o entendimento de que o importador jurídico localizado em outro Estado é o responsável pelo pagamento do ICMS relativo às importações que realizar quando a mercadoria não transitar por seu estabelecimento e for destinada fisicamente a outra unidade da Federação, devendo o imposto ser recolhido para o Estado onde ocorrer a entrada física das mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e do art. 573, I do RICMS/97, abaixo transcrito:

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

*I - onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias ou bens, quando destinados a unidade federada diversa da do domicílio do importador, sem que os mesmos transitem pelo estabelecimento importador;"*

Nessa situação, a exigência do imposto deverá recair sobre o importador jurídico e não sobre o destinatário onde ocorre a entrada física das mercadorias, sendo invariavelmente declarada a nulidade da autuação por ilegitimidade passiva do destinatário.

Ocorre que, no presente caso, verifico que se trata de uma situação peculiar, haja vista que o importador constante na Declaração de Importação nº 09/1761948-4, no caso, o Banco Itauleasing S.A., estabelecido no Estado de São Paulo, participou da operação na condição de agente financeiro, de acordo com o contrato de Arrendamento Mercantil firmado com o destinatário - Termoverde Salvador S/A -, sendo a mercadoria destinada diretamente para o autuado, inclusive com o desembaraço aduaneiro ocorrendo no Porto de Salvador/BA, tendo o autuado emitido a Nota Fiscal Eletrônica de Entrada, NF-e nº 000.000.007, Série-1.

Diante disto, considero que agiu acertadamente o autuante quando exigiu o imposto do efetivo destinatário da mercadoria ou bem importado, por figurar no pólo passivo da relação jurídico tributária, no presente caso.

Relevante consignar que a matéria de que cuida o Auto de Infração em lide foi objeto de análise pela Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, quando em momento anterior a ação fiscal o Banco Itauleasing S.A., formalizou requerimento solicitando que fosse reconhecida a regularidade do recolhimento do ICMS efetuado para o Estado de São Paulo.

Naquela oportunidade a DITRI, através do Parecer nº 23/2010, indeferiu o pedido do requerente Banco Itauleasing S.A., manifestando o entendimento de que considerando a situação específica descrita na inicial, muito embora em momento posterior o bem importado possa se destinar ao estabelecimento arrendador localizado no Estado de São Paulo, a entrada física do referido bem se efetivará em estabelecimento localizado em território baiano, o qual, na condição de arrendatário do bem importado, é também seu destinatário efetivo.

Concluiu a DITRI que atendendo ao princípio do destino físico, o ICMS incidente sobre a operação realizada será devido para o Estado da Bahia, unidade federativa onde está situado o estabelecimento que efetivará a entrada física do bem importado, conforme previsto no art. 47, inciso X, do RICMS/BA.

Diante do exposto, concluo que a infração é subsistente, cabendo ao autuado recolher o imposto para o Estado da Bahia.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210425.0302/10-1**, lavrado contra **TERMOVERDE SALVADOR S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$41.179,70**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

*ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR