

**A. I. Nº** - 117926.0002/11-5  
**AUTUADO** - CARBOFLEX PRODUTOS E SERVIÇOS ESPECIAIS LTDA.  
**AUTUANTE** - GUSTAVO SILVA DE BRITO  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/METRO  
**INTERNET** 05.10.2011

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0254-05/11

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. DESTINO FÍSICO DAS MERCADORIAS. DESEMBARÇO ADUANEIRO EM OUTRO ESTADO. MERCADORIAS DESTINADAS AO ESTADO DA BAHIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. ICMS devido pela importação foi recolhido ao Estado do Rio de Janeiro, mas as mercadorias importadas foram enviadas de imediato ao estabelecimento matriz situado no Estado da Bahia, infringindo a legislação fiscal que obriga o recolhimento do ICMS ao estado, onde se situa o estabelecimento que dá a entrada física das mercadorias importadas, ainda que o estabelecimento importador se situe em outra unidade federativa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 07/04/2011, com lançamento de ICMS no valor histórico de R\$29.772,12 com multa de 60%, pelo fato da empresa ter efetuado importações de aparelhos para medidas e kits para análise, conforme DI 11/0508650-1, com destino ao seu estabelecimento matriz, no Estado da Bahia, todavia tendo realizado o desembarço aduaneiro no Estado do Rio de Janeiro, não fazendo o recolhimento do imposto devido ao Estado da Bahia, infringindo o Art. 573 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS/BA – *Nas operações de importação de mercadorias ou bens do 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.*

O impugnante apresentou defesa à fl. 44 apresentando as seguintes razões: que não existiu a importação de Ativo Imobilizado com destino ao seu estabelecimento matriz, de São Sebastião do Passé/BA; que, em verdade, a importação foi destinada ao estabelecimento filial de Macaé/RJ e três dias após houve uma transferência temporária para a matriz da mesma empresa situada na Bahia; que a CARBOFLEX de Macaé adquiriu bens do exterior para integrar o seu ativo imobilizado, e como estabelece o RICMS/RJ, a empresa efetuou o devido recolhimento do tributo estadual devido pela importação, ao Estado do Rio de Janeiro, como provam os DARJ em anexo (docs. 11 a 14); que por se tratar de bens do Ativo Imobilizado, de elevada necessidade operacional para diversos estabelecimentos da CARBOFLEX espalhados pelo país, a CARBOFLEX MACAÉ disponibilizou temporariamente o uso destes bens recém importados, ao estabelecimento matriz, na Bahia; que tanto as normas do Estado da Bahia como as do Rio de Janeiro estabelecem que o tributo em questão é devido ao Estado onde está situado o estabelecimento do destinatário, assim disposto no Art. 8º do RICMS/RJ e no Art. 572 do RICMS/BA e que a impugnante agiu de acordo com as supracitadas normas, recolhendo o imposto para o estado onde está situado o estabelecimento de destino; aduz ainda, que tanto o Superior Tribunal de Justiça como o Supremo Tribunal Federal já se pronunciaram a respeito da inexistência de fato gerador do ICMS em caso de deslocamento de mercadorias de estabelecimentos do mesmo contribuinte, citando súmulas e acórdãos; que o impugnante recolheu o diferencial de alíquotas no valor de R\$11.475,25 ao Estado da Bahia, como comprovam o registro de entrada e o resumo de apuração do imposto anexados ao processo (docs. 15 e 16). Ao final requer que o CONSEF acolha a impugnação, declarando o Auto de Infração improcedente.

O autuante em sua informação fiscal, relata que a empresa filial da CARBOFLEX, em Macaé/RJ, efetuou importação de aparelhos para medição e kits para análise (viscosímetro) através da DI 11/0508650, registrada em 21/03/2011 e DI 11/0519453-3 com data de registro de 22/03/2011, tendo emitido notas fiscais eletrônicas de entrada pelos DANFE 1058 e 1059; que o desembaraço aduaneiro ocorreu no Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro, tendo sido recolhido o ICMS para aquele Estado, no valor total de R\$23.662,92 por meio do DARJ; porém, as mercadorias tiveram como destino físico a empresa matriz da CARBOFLEX em São Sebastião do Passé/BA, fato documentado pelos DANFE 1062 e 1063, ambos emitidos em 28/03/2011; que as mercadorias sequer transitaram pelo estabelecimento do Rio de Janeiro, e que especificamente a filial do Rio atuou apenas como agente importador da operação, e que o registro fiscal de entrada em seu estabelecimento é meramente simbólico, diante da transferência imediata das mercadorias para a empresa ora autuada; aduz que o Art. 573 do RICMS/BA é suficientemente claro quando diz que o ICMS devido pela importação cabe à unidade federada onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a “entrada física” das mercadorias ou bens e não à unidade federada diversa da do domicílio do importador; que o impugnante trata o fato como se duas operações distintas tivessem ocorrido – a importação do exterior para sua filial no Rio de Janeiro, devidamente escriturada no seu livro razão (doc.7) e no balancete (doc.8) e outra operação não comercial de transferência para a matriz no Estado da Bahia, representada pelas notas fiscais (docs. 05, 06 09 e 10). Ressalta ainda que o conhecimento de transporte faz referência ao local da coleta como sendo a cidade do Rio de Janeiro, podendo se depreender que os bens sequer transitaram fisicamente pelo estabelecimento do importador, cumprindo apenas uma formalidade contábil e que foram diretamente remetidas do Aeroporto do Rio de Janeiro para a empresa em São Sebastião do Passé, onde se localiza a autuada; que o RICMS/BA, recepcionando a LC 87/96, definiu no Art. 47, X, o local da operação e o estabelecimento responsável para efeito de cobrança de ICMS relativo à importação, como sendo “o do estabelecimento onde ocorra a *“entrada física” da mercadoria ou bem importados do exterior*”; que não resta dúvidas de que as mercadorias importadas a que se referem as notas fiscais de entrada e saída (simbólicas) emitidas pelo estabelecimento de Macaé, foram imediatamente destinadas ao estabelecimento situado no estado da Bahia; que fica caracterizada a vinculação da importação ao “objetivo prévio” do destino das mercadorias importadas ao estabelecimento da empresa matriz e que o recolhimento em razão do diferencial de alíquotas não se sobrepõe à exigência primordial do Auto de Infração. Finaliza sustentando integralmente o lançamento do crédito tributário efetuado na ação fiscal.

## VOTO

Da análise dos fatos trazidos a este processo fiscal, tanto pelo autuante como pelo impugnante, é incontroverso que a filial da empresa autuada situada no Rio de Janeiro, importou bens para o seu ativo e em seguida, ao fazer uma transferência para seu estabelecimento no Estado da Bahia, sofreu o lançamento do crédito tributário, pelo fato de ser questão pacífica na legislação fiscal vigente, que o ICMS devido pela importação tem como sujeito ativo da relação tributária, o Estado de destino físico das mercadorias, mesmo que a importação tenha sido realizada por outro importador ou por ele mesmo, em um segundo estado da federação, e armazenado temporariamente em um terceiro; há decisão do próprio Supremo Tribunal Federal (RE 268.586-1), que deu a inteligência definitiva do Art. 155, § 2º, IX, da Constituição Federal, que até então não deixava suficientemente claro se o estado destinatário era aquele que intermediava a operação ou o que se tornava “proprietário” do bem ou mercadoria:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:*

*I - impostos sobre:*

*a) ...*

*b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*§ 2º O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte: a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do*

*estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.*

Tal decisão indubitavelmente caracteriza-se como justa, para evitar os abusos da “guerra fiscal”, pela qual os estados concediam benefícios fiscais na importação, de modo a atrair importadores cujas mercadorias importadas se destinavam a outros estados da federação, e que arcavam com o prejuízo de não receber o ICMS devido por não possuir portos ou aeroportos internacionais ou ainda por não conceder benefícios fiscais a importadores.

A partir de então, as leis tributárias, dentro do ordenamento constitucional vigente, passaram a reproduzir a interpretação dada pelo STF, conforme podemos verificar na LC 87/96 e na Lei 7.014/96, transcritas abaixo, assim como no Art. 47, X do RICMS/BA já citado anteriormente, embora os artigos 572 e 573 do RICMS/BA, citados tanto pelo autuante quanto pelo impugnante, não tratem do destino físico das mercadorias nas importações:

*LC 87/96*

*Art.11º. 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;*

*LEI 7.014/96*

*Art. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do contribuinte ou responsável, é: d) importados do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física.*

Assim, resta apurar se na situação descrita pelo autuante, houve caracterização de importação de bens ou mercadorias com destino ao Estado da Bahia, com mero desembaraço aduaneiro no Estado do Rio de Janeiro, para onde, comprovadamente foi pago o ICMS devido na operação de importação.

Para isso, o autuante arguiu que as mercadorias sequer ingressaram fisicamente no estabelecimento do importador do Rio de Janeiro, cumprindo apenas formalidade escritural contábil, pelo fato do conhecimento de transporte constar como local da coleta o nome da cidade e estado de origem “Rio de Janeiro/RJ” (fl. 28) – data da coleta – 28/03/11 e o carimbo do posto fiscal de Além Paraíba, divisa de Minas Gerais com o Rio de Janeiro, com data de 30/03/2011(fl. 29). Na informação fiscal, (fl. 85) afirma ainda que as declarações de importação foram registradas em 21 e 22 de março e as notas fiscais de entradas emitidas em 25/03/2011, pelos DANFE 1058 e 1059. Pelas datas muito próximas, entre o desembaraço aduaneiro, a emissão das notas fiscais de entrada e a consequente saída em 28/03 com destino à Bahia, combinado com o fato do local de coleta não estar explicitado ser na sede da empresa, mas na cidade do Rio de Janeiro, entendeu o autuante que houve uma simulação de importação com destino físico das mercadorias pro Rio de Janeiro, mas na verdade já havia “objetivo prévio” das mercadorias com destino ao Estado da Bahia, e que a entrada física das mercadorias no estabelecimento importador, de Macaé/RJ, sequer ocorreu, porque nunca foi planejada ir prá lá.

O impugnante sustenta em sua defesa (fl. 45), que não existiu importação com destino ao Estado da Bahia, mas duas operações distintas – a primeira, uma importação destinada ao ativo imobilizado da empresa no Rio e a segunda, uma transferência “temporária” para a matriz no Estado da Bahia e que tais bens, a empresa usa pela necessidade operacional, pois transfere para diversos estabelecimentos espalhados pelo país. A decisão deste conselho passa então pelo acolhimento ou não das provas apresentadas pelo autuante em cotejo com os argumentos apresentados pelo impugnante, dado que as importações e os documentos fiscais são irrefutáveis. Assim, analisaremos cada uma das evidencias trazidas ao processo:

Entendo que a questão envolvendo o “destino prévio” das mercadorias é difícil provar, a não ser por confissão do impugnante, mas isto se torna irrelevante, quando a lei exige expressamente

para a existência do fato gerador do ICMS devido pela importação não o “destino prévio”, mas a entrada física das mercadorias no importador. A coleta feita pelo transportador indica a cidade do Rio de Janeiro e não a cidade de Macaé, local onde está situada a filial da CARBOFLEX, para onde deveria ter se dirigido os bens importados. Com isto o autuante comprova que as mercadorias não ingressaram fisicamente no estabelecimento do Rio de Janeiro e que teriam sido remetidas diretamente do Aeroporto do Rio de Janeiro para São Sebastião do Passe, na Bahia, e que as notas fiscais de entrada e os registros feitos pela empresa são meramente simbólicas. Houve neste caso, prova de que de fato as mercadorias não foram até a cidade de Macaé, havendo uma circulação jurídica sem a correspondente circulação a física das mercadorias.

Para o Direito Tributário, tanto a circulação jurídica como a circulação física são importantes, pois geram efeitos fiscais; eventualmente a circulação jurídica é mais importante do que a física e vice-versa – assim, a transferência física das mercadorias de uma empresa por conta de uma mudança de endereço não repercute no mundo jurídico-tributário, não havendo incidência alguma do ICMS. Por outro lado, uma venda com emissão de nota fiscal sem a entrega da mercadoria, que pode até ficar armazenada por tempo indeterminado no estabelecimento vendedor, implica na incidência do ICMS. Já a venda sem a correspondente emissão de nota fiscal (ausência de circulação jurídica, mas apenas física) implica na incidência do ICMS, desde que fique comprovada a circulação física.

A partir da interpretação do artigo constitucional a respeito do assunto e de toda a legislação infraconstitucional vigente, aponta-se a expressamente a necessidade da entrada física no estabelecimento de destino para definir o agente ativo da relação tributária. Assim, houve apenas uma circulação jurídica (emissão simbólica de nota fiscal de entrada) entre o Aeroporto do Rio de Janeiro e a empresa em Macaé, quando a lei exige a circulação física como condição “*sine qua non*” para definição do estado a quem se deve recolher o ICMS pela importação, de forma que neste caso, houve flagrante infração à legislação tributária, pois a lei neste caso não contempla apenas a entrada jurídica, mas exige de forma expressa e inquestionável, a entrada física das mercadorias no estabelecimento do importador.

Além disso, o impugnante fala em transferência “temporária” de bens para a matriz do Estado da Bahia, como se fosse apenas um “empréstimo” mas não traz nenhuma prova disto, pois o DANFE da fl 26 tem claramente a natureza da operação – “TRANSF. ATIVO IMOBILIZADO”. Também não trouxe nenhuma evidência circunstancial de que a empresa não pode efetuar planejamento prévio dos bens de que necessita - isto porque não é razoável, que uma empresa do porte da CARBOFLEX não tenha a capacidade de avaliar as suas necessidades operacionais com alguma antecedência, sabedor que é, da necessidade de se pagar o ICMS ao estado do destino físico das mercadorias. Também não trouxe o impugnante, nenhuma prova de que a necessidade daqueles bens na sua matriz, na Bahia, decorreram de uma situação totalmente imprevisível, tal como um acidente ou qualquer fato fortuito ou de força maior, que importasse a transferência de equipamentos cujo desembaraço aduaneiro ocorreu poucas horas antes, nem tampouco apresentou provas de que, do ponto de vista do planejamento tributário, seria irrelevante o desembaraço aduaneiro ocorrer no Rio de Janeiro ou na Bahia; pelo contrário, as suas notas fiscais de entrada (fls. 22 e 23) demonstram que a alíquota de ICMS aplicada à importação foi de 14%, quando no demonstrativo elaborado pelo atuante, de fl. 07, foi aplicada a alíquota do Estado da Bahia de 17% e o *quantum* de ICMS reclamado neste Auto de Infração é maior que o valor recolhido ao Estado do Rio de Janeiro. Assim, é razoável entender que o impugnante auferiu vantagens tributárias ao adotar o destino físico das suas mercadorias como sendo o Rio de Janeiro, e sem apresentar comprovadamente nenhuma justificativa para que a transferência de tais bens ocorresse com tamanha rapidez, enviou-os ao Estado da Bahia.

Assim, pelo entendimento exposto, julgo PROCEDENTE o presente Auto de Infração.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Discordo, com a devida *venia*, do entendimento do ilustre Relator, quanto a seu entendimento de julgar procedente a infração, sob as justificativas acima expostas, pois vislumbro que, por se

tratar o suposto importador de estabelecimento localizado no próprio Estado de Rio de Janeiro, precisamente na Cidade de Macaé, distante apenas 180 km da Cidade do Rio de Janeiro, onde ocorreu o desembaraço aduaneiro da importação, tais circunstâncias não nos leva a ter convicção da acusação fiscal de que os bens importados foram remetidos fisicamente e diretamente para o estabelecimento localizado no Estado da Bahia, conforme consta da acusação fiscal.

Os documentos fiscais, objeto desta exigência, demonstram a existência de operações de entradas no aludido estabelecimento de Macaé, consoante DANFE de nº 1058 e 1059, emitidos em 25/03/2011 e, posteriormente, transferidos para a unidade de São Sebastião do Passé (BA) através dos DANFE de nº 1062 e 1063, ambos emitidos em 28/03/2011, o que vem a corroborar com as alegações de defesa de que *“não existiu a importação de ativo imobilizado com destino ao estabelecimento de São Sebastião do Passé/BA; que em verdade, a importação foi destinada ao estabelecimento de Macaé/RJ e três dias após houve uma transferência temporária para a matriz da mesma empresa situada na Bahia”*, conforme consta do relatório.

É bem verdade que o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC), emitido em 28/03/2011, no qual consta como local da coleta o nome da cidade e estado de origem “Rio de Janeiro/RJ” (fl. 28) – data da coleta – 28/03/11, cujo frete foi calculado até o Estado da Bahia, como também o carimbo do posto fiscal de Além Paraíba, divisa de Minas Gerais com o Rio de Janeiro, com data de 30/03/2011 (fl. 29), contraria a data de entrada consignada no DANFE nº 1058 e 1059 (25/03/2011), o que fragiliza o quanto alegado na defesa do contribuinte.

Porém, mesmo assim, em razão da proximidade existente entre o local da “coleta” e o suposto estabelecimento importador, por questão de planejamento tributário, nada impede que o sujeito passivo, antes de seguir viagem em direção ao Estado da Bahia, tenha dado a entrada *física* no estabelecimento de Macaé, o qual se encontra no mesmo sentido do destino baiano.

Dessa forma, à luz do at. 112, inciso III, do CTN, no qual dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, deve-se, diante de uma acentuada margem de incerteza – o denominado fato incerto – considerar insubsistente a exigência fiscal.

Do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **117926.0002/11-5**, lavrado contra **CARBOFLEX PRODUTOS E SERVIÇOS ESPECIAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$29.772,12**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR/VOTO VENCEDOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR