

**PROCESSO** - A. I. Nº 124157.0866/11-7  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - KS IMPORTAÇÕES LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0138-05/12  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/METRO  
**INTERNET** - 10/10/2012

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0294-11/12

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO E DESTINO FÍSICO NESTE ESTADO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas operações de importação de mercadorias, o imposto caberá à unidade onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias. Ficou caracterizado que houve a entrada física das mercadorias no estabelecimento importador, localizado no Estado do Espírito Santo. Infração insubsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, I, a do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF – Decreto nº 7.629/99, interposto pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal – JJF, contra o Acórdão JJF Nº 0138-05/12 que julgou Improcedente o Auto de Infração em referência.

O Auto de Infração, lavrado em 10/11/2011, exige ICMS, no montante de R\$ 71.186,08, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F” da Lei nº 7.014/96, em função da falta de recolhimento do imposto sobre importação, relativo a mercadorias e/ou bens procedentes do exterior, destinados fisicamente a este Estado, no caso do importador ser estabelecido em outra unidade da Federação e o desembaraço aduaneiro ocorre ou não em Estado diverso do seu domicílio.

O processo seguiu regularmente seu curso, tendo a 5ª JJF, decidido a lide, conforme abaixo:

“....

*Inicialmente, há de se ressaltar que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual atacou a matéria objeto da autuação com muita clareza e precisão, o que demonstra inexistir cerceamento ao direito de defesa, sendo desnecessária a realização de qualquer revisão fiscal, diante das provas documentais trazidas aos autos, como também em razão de que o Termo de Ocorrência Fiscal, à fl. 5, apesar de não subscrito pelo detentor das mercadorias, foi validado com o Termo de Liberação, à fl. 30, subscrito pelo próprio detentor das mercadorias, Sr. Valdemir da Cruz, consoante documento à fl. 17, o qual atesta o recebimento das mercadorias discriminadas no Termo de Apreensão de Mercadorias e Ocorrência nº 1241570872/117, devidamente conferidas e no mesmo estado em que se encontravam quando da apreensão.*

*Da análise dos documentos fiscais, às fls. 12 a 16 dos autos, verifica-se que os produtos (barris de chopp) foram importados por “conta própria”, através da DI nº 11/9787838-3, tendo como importador a empresa KS IMPORTAÇÕES LTDA, CGC nº 02.707.787/0001-51, localizada na cidade de Vitória (ES), pois é o CNPJ deste estabelecimento que consta da declaração de importação às fls. 13 e 14,*

*Posteriormente, quando das razões de defesa, o defendente anexa aos autos, às fls. 87 a 91 dos autos, Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE), como prova de sua alegação de que “...a modalidade de importação de mercadorias do exterior por encomenda se amolda como luva ao caso da Impugnante”, cujos documentos “...traduzem uma operação de aquisição de mercadoria do exterior, pela empresa, importadora, ora Impugnante, sendo sua responsabilidade providenciar a nacionalização das mercadorias para, posteriormente, revendê-las à empresa que atende ao segmento de lanchonetes, restaurantes e fabricantes de bebidas, em geral.”*

*Da análise das referidas notas fiscais, através da chave de acesso nelas consignadas, verifica-se que:*

*1. a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) de nº 836, série 1, à fl. 88 dos autos, com natureza de operação de entrada “COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO”, de emissão da KS IMPORTAÇÕES LTDA., localizada em Vitória (ES), inscrição estadual nº 81.971.419, através do site da SEFAZ (ES) foi confirmada sua emissão, datada de 25/10/2011, relativo a 1.370 barris de chopp. Logo, restou comprovada a entrada das mercadorias importadas no estabelecimento importador;*

*2. a NF-e nº 838, série 1, à fl. 89, com natureza de operação de “REMESSA PARA DEPÓSITO FECHADO OU ARMAZÉM GERAL”, também de emissão do estabelecimento autuado, em 25/10/2011, igualmente consta da pesquisa como existente, o que reforça que o autuado deu entrada das mercadorias importadas no estabelecimento importador e, posteriormente, as remeteu para armazenamento junto a empresa Tagma Logística (ES);*

*3. a NF-e nº 840, série 1, à fl. 90 dos autos, com natureza de operação de “VDA. MERC. ADQ. DE TERC. ENT. POR CTA. ADQ. ORIG. VDA.”, emitida em 26/10/2011 pelo autuado, relativa a 930 barris de chopp, destinada à empresa “COLDMIX IND. COM. E REPRESENTAÇÕES LTDA” (RJ), da mesma forma, consta na pesquisa como existente, o que comprova que o autuado negociou parte das mercadorias importadas com o estabelecimento localizado no Estado do Rio de Janeiro;*

*4. a NF-e nº 23140, série 1, à fl. 87 dos autos, relativa a 930 barris de chopp, com natureza de operação de “VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE”, emitida pela empresa “COLDMIX IND. COM. E REPRESENTAÇÕES LTDA”, localizada no Estado do Rio de Janeiro, destinada à empresa “NORSA REFRIGERANTES LTDA”, igual às notas fiscais anteriores, foi confirmada sua emissão, conforme pesquisa através da “CHAVE DE ACESSO” à SEFAZ (BA);*

*5. a NF-e nº 843, série 1, à fl. 91 dos autos, com natureza de operação de “REMESSA DE MERC. POR CTA. E ORDEM DE TERC. EM VENDA À”, emitida pelo estabelecimento autuado (KS IMPORTAÇÕES LTDA), localizado no Estado do Espírito Santo, destinada à empresa “NORSA REFRIGERANTES LTDA”, por conta e ordem da empresa “COLDMIX IND. COM. E REPRESENTAÇÕES LTDA”, conforme NF-e nº 24310, igualmente à nota fiscal anterior, foi confirmada sua emissão, conforme pesquisa através da CHAVE DE ACESSO no site da SEFAZ/BA.*

*Assim, resta definido o fato de que a operação de importação se deu por conta do estabelecimento autuado, KS IMPORTAÇÕES LTDA, localizado no Estado do Espírito Santo, através do Porto Seco de Vitória (ES), conforme DI nº 11/1987838-3, tendo os mesmos transitado pelo estabelecimento importador e, posteriormente, parte remetidos ao estabelecimento localizado no Estado da Bahia, por conta e ordem do estabelecimento adquirente, situado no Estado do Rio de Janeiro, conforme documentos acima, devendo, neste caso, o imposto ser recolhido em favor da unidade federada onde estiver situado o estabelecimento importador, ou seja, Espírito Santo, onde ocorreu a entrada física, conforme previsto no art. 11, I, “d”, da LC nº 87/96 e no art. 13, I, “d” da Lei nº 7014/96, além do art. 573, I, c/c o § 1º, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.*

*Por tudo que foi exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

## **VOTO**

As normas sobre a incidência do ICMS, nas operações de importação do exterior, estão insertas na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e, no caso da Bahia, na lei instituidora do ICMS no Estado, Lei nº 7.014/96. Deste arcabouço jurídico há de se extrair os elementos formadores do fato gerador, em especial, para o deslinde da presente questão, o sujeito ativo, detentor do direito de exigir o ICMS incidente sobre a operação.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu no art. 155, § 2º, XI, “a”, *in fine*: “cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.”

Nos casos de importação direta, quando o importador e o destinatário é o mesmo, esta norma resolve a questão, pois basta identificar o domicílio ou estabelecimento que receberá as mercadorias importadas para que exsurja, incontinenti, sujeitos ativos e passivo.

A controvérsia se estabelece quando se imiscui na operação uma empresa importadora, via de regra, situada em outra unidade da federação. E torna-se mais complexa com a presença na transação comercial, de uma terceira empresa localizada em estado distinto dos dois entes anteriores. Nestes casos, teremos 3 agentes comerciais e 3 estados envolvidos na operação. E é

justamente a situação do presente caso, pois temos como possíveis sujeitos passivos: a Norsa Refrigerantes Ltda., destinatária física das mercadorias e situada na Bahia, a KS Importações Ltda., importadora direta, situada no Espírito Santo e a Coldmix Ind. Com. e Representações Ltda., revendedora das mercadorias importadas e localizada no estado do Rio de Janeiro. Neste cenário, e à luz da legislação vigente, há que se definir quem são os sujeitos passivo e ativo.

Buscando complementar a normal constitucional, apontando objetivamente o local da operação para efeito da cobrança do ICMS na importação, a Lei Complementar 87 estabeleceu, de forma cabal, no art. 11:

*Art. 11. O local da operação ou da prestação, para efeito da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*I – tratando-se de mercadorias ou bem:*

...  
*d) importado do exterior, o estabelecimento onde **ocorrer a entrada física**.*

Creio que da análise da evolução das normas pertinentes à incidência do ICMS sobre as operações de importação, observa-se que o objetivo foi sempre contemplar o Estado de localização do estabelecimento onde ocorrer a entrada do bem ou mercadoria, e, por consequência, responsabilizar este estabelecimento pela recolhimento do imposto.

Contudo, os critérios previstos: “onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”, estabelecido na Constituição de 1988 e o “estabelecimento onde **ocorrer a entrada física**”, determinado pela Lei Complementar nº 87, parecem-nos insuficientes para fixação do aspecto subjetivo do fato gerador, para os casos de “triangulação”, como o acima apontado.

Em especial o critério da entrada física, se mostra incompleto e passível de manobras de planejamento tributário com o propósito de deslocar a ocorrência do fato gerador para estados com menor carga tributária. Creio ser um critério que não traduz a essência da operação comercial e nem revela os signos de riqueza passíveis de tributação. Por isto, deve ser conjugado com outros, para o deslinde adequado das questões. Tomando-o ao pé da letra, uma mera passagem do veículo transportador da mercadoria pelo estabelecimento do importador (intermediário), em seu caminho do porto à empresa destinatária final e jurídica da mercadoria, seria suficiente para cometer ao importador indireto o dever de pagar o ICMS e, por consequência, ao estado onde estivesse localizado, o direito de reclamá-lo.

Por esta imprecisão, recentemente os Tribunais Superiores, analisando questões relativas à fixação dos sujeitos ativos e passivos na importação de mercadorias, usaram, para definir o sujeito passivo, as designações destinatário final, destinatário jurídico, destinatário efetivo, real destinatário e termos análogos. Como exemplos podemos citar: REsp Nº 1.190.705 – MG; AgRg nos ADcl no REsp nº 1.046.148 – MG e REsp Nº 1.036.396 – MG entre outros.

Desta forma, para a fixação do aspecto subjetivo do fato gerador do ICMS na importação tem-se que analisar a destinação física e jurídica da mercadoria, entendendo-se como destinatário jurídico a empresa que será a real proprietária da mercadoria ou bem, podendo comercializá-la ou a utilizá-la em suas atividades profissionais.

Analisando sob este prisma, raramente será o importador intermediário o responsável pelo pagamento do imposto, tampouco o estado onde se encontrar localizado será o sujeito ativo. Todavia, no presente caso a operação ficou bem definida, como didaticamente esclareceu o i. Relator da 5ª JfF.

De início, verificando a Declaração de Importação – DI nº 11/1987938-3 (fls. 13), observa-se que o importador, bem como o adquirente da mercadoria é a empresa KS Importações Ltda., CNPJ 02.707.787/0001-51, situado à Av. Princesa Isabel, 574, Ed. Palas Center, Centro, Vitória, ES. Consta ainda, no campo: Dados Complementares da DI, que a importação realizou por “conta própria” da empresa.

E seguindo-se a tramitação lógica e cronológica, verifica-se que a importação refere-se a 1.370 barris de chope, que ingressaram na empresa em 25/10/2011, através da nota fiscal nº 836 (fls. 88 – NF-e de entrada). Vê-se que no dia seguinte à entrada, 26/10/11, foram vendidos pela importadora, através da NF-e nº 840 (fl. 90), 940 barris de chope à empresa Coldmix Ind. Com e Representações localizada no estado do Rio de Janeiro. Na mesma data a adquirente revendeu os 940 barris à Norsa Refrigerantes LTDA., situada no município de Simões Filho, Bahia, através da NF-e nº 23.140 (fl. 87), E para fechar a operação comercial triangular, e dar transporte às mercadorias, a KS Importações LTDA. emitiu a NF-e 843, com natureza de operação: remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, também para a empresa Norsa em Simões Filho.

Desta forma, com respaldo na DI, bem como nas NF-e que documentaram as transações comerciais, pode-se afirmar que o destinatário físico e jurídico das mercadorias importadas era a KS Importações Ltda., situado no estado do Espírito Santos, sendo, este, por consequência, o sujeito ativo e credor do ICMS importação referente à operação.

Destarte, por não haver reparos a fazer na Decisão da Primeira Instância, somos pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso de Ofício, mantendo incólume a Decisão *a quo*.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para homologar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **124157.0866/11-7** lavrado contra a **KS IMPORTAÇÕES LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de setembro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS