

**PROCESSO** - A. I. N° 211841.1008/09-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e VERTICAL EQUIPAMENTOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - VERTICAL EQUIPAMENTOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO VOLUNTÁRIO e DE OFÍCIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0216-03/11  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/SUL  
**INTERNET** - 02/01/2013

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0410-11/12

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. BEM IMPORTADO POR EMPRESA DE OUTRO ESTADO, DESTINADO FISICAMENTE A PESSOA ESTABELECIDA NA BAHIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. LANÇAMENTO EFETUADO EM NOME DO DESTINATÁRIO DO BEM. De acordo com o art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, na importação de bem ou mercadoria do exterior o ICMS pertence ao Estado do domicílio ou do estabelecimento do destinatário do bem ou mercadoria, não devendo prevalecer, na definição do destinatário do bem ou mercadoria, os pactos particulares mantidos entre as partes envolvidas na importação, mas a efetiva destinação do bem ou mercadoria. É questionado pela doutrina o conceito de “estabelecimento destinatário”, porque a Carta não fala em “destinatário físico”. Fala apenas em “destinatário”. Mas a Lei Complementar nº 87/96 vincula a incidência do tributo ao destino físico do bem (art. 11, I, “d”). A Bahia, ao instituir o imposto, reproduziu os dispositivos da lei complementar na legislação interna (Lei nº 7.014/96, art. 13, I, “d”, e RICMS, art. 47, X). De acordo com a lei complementar e a lei baiana, o imposto neste caso é devido à Bahia. Quanto ao pleito de redução da base de cálculo ou de isenção do imposto, foi provado o preenchimento dos requisitos regulamentares para fruição do benefício da redução da base de cálculo, mediante atestado fornecido por sindicato de abrangência em todo o território nacional afirmando que o bem importado não tem similar nacional, reduzindo-se por conseguinte o valor do imposto a ser lançado. Não acatada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Mediante Recurso de Ofício e Voluntário insurge-se contra o acórdão epigrafado que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração lavrado em 26/10/09, por imputar a falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$ 129.644,10 e multa 60%, face do desembarque aduaneiro de mercadoria importada, destinada a estabelecimento situado na Bahia.

Consta na descrição fática que a importação foi efetuada pela empresa Fullcomex Importação e Exportação Ltda., estabelecida em Vitória, ES, na modalidade de importação por conta e ordem de terceiro. O lançamento foi efetuado em nome do destinatário do bem, estabelecido na Bahia. O desembarque aduaneiro ocorreu em Vitória, ES.

A 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide sob os seguintes fundamentos aduzidos no voto condutor, *verbis* :

“(...) O lançamento em discussão diz respeito ao ICMS que deixou de ser pago à Bahia na importação de bem desembaraçado em outra unidade da Federação e destinado fisicamente a este estado, tendo o tributo sido pago ao estado do Espírito Santo.

A defesa suscita como preliminar a nulidade do lançamento, alegando ilegitimidade passiva do autuado neste caso, por não ser sujeito passivo do ICMS, haja vista que a importação foi realizada por conta e ordem de terceiro, a empresa Fullcomex Importação e Exportação Ltda., e por isso considera indevida a imputação de responsabilidade tributária à empresa autuada.

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 faltam 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.

No caso em exame, a questão não se refere a legitimidade ou ilegitimidade processual (legitimidade ou ilegitimidade de parte), mas de legitimidade ou ilegitimidade substancial, de mérito, relativamente a um dos aspectos do fato gerador – o aspecto subjetivo.

Sendo assim, ultrapasso a questão preliminar de nulidade suscitada pela defesa, e passo à abordagem da questão no tocante ao mérito, ou seja, 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 bem foi importado através da DI nº 09/1417681-6. O desembaraço aduaneiro ocorreu no Estado do Espírito Santo. A importação foi feita pela Fullcomex Importação e Exportação Ltda., estabelecida no Estado do Espírito Santo. Esta empresa emitiu o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) nº 576 destinando o bem à empresa Vertical Equipamentos Ltda., estabelecida em Lauro de Freitas, Bahia. De acordo com a DI nº 09/1417681-6, à fl. 9, o bem se encontrava no recinto aduaneiro, no armazém PEIU. Consta no instrumento às fls. 10-11 como importadora a empresa Fullcomex Importação e Exportação Ltda., como adquirente a Vertical Equipamentos Ltda., e a natureza da operação é por conta e ordem de terceiros.

Todos esses elementos conduzem à conclusão de que o bem importado se destinou fisicamente ao Estado da Bahia. A defesa alegou que a Fullcomex teria recebido o bem em seu armazém. Não provou isso.

O fato de o bem não ter transitado fisicamente pelo estabelecimento capixaba, vindo do porto de Vitória diretamente para a Bahia, reveste-se de importância relevante neste caso, para fins de identificação do seu destino físico.

Se o bem importado pela Fullcomex ingressasse fisicamente no seu estabelecimento, e depois fosse remetido para a Vertical Equipamentos Ltda., ficariam caracterizadas nitidamente duas operações, realizadas em momentos distintos: uma operação de importação, seguida de uma operação interestadual. Se assim fosse, não poderia a fiscalização baiana pretender cobrar o imposto desta última operação a título de “importação”, pois seria devida apenas a diferença de alíquotas, já que se trata de um bem destinado ao ativo immobilizado do importador.

Porém, pelo que consta nas provas, os fatos são outros. O Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) nº 576, da Fullcomex, acobertava o transporte de um bem do Espírito Santo para a empresa Vertical Equipamentos Ltda., estabelecida em Lauro de Freitas, na Bahia, não havendo prova nos autos de que o bem tivesse entrado fisicamente no estabelecimento do importador, no Espírito Santo.

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 estiver 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 se gerou uma questão de difícil conciliação, porque, como um bem pode ser adquirido por uma pessoa porém destinada 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, e inciso I, “d”) é “o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física”.

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.

Existem decisões do STF e do STJ que, aparentemente, dariam guarida ao pleito da defesa, infirmando que 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.

No entanto, ao decidir desse modo, 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 e Mato Grosso, 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.

Demonstrarei que as decisões do STF confirmam o que acabo de expor. 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.”

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: AGRAVO 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.”*

*Por conseguinte, 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 STJ segue a mesma linha, a exemplo do acórdão proferido no Recurso Especial REsp 1038565/MG, em que foi relator o ministro José Delgado.*

*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).*

*Na importação de mercadorias ou bens procedentes do exterior, o fato gerador do ICMS ocorre, como regra geral, no ato do desembaraço aduaneiro (aspecto temporal da norma tributária), sendo que, no que concerne ao local da ocorrência do fato gerador (aspecto espacial), no caso de operação submetida ao tratamento especial do chamado “destino físico”, a lei desconsidera a pessoa do “importador formal”, para considerar o fato como tendo sido verificado no local do estabelecimento onde ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem importado do exterior (importador real). No caso em apreço, o “destinatário da mercadoria” a que alude a Constituição (art. 155, § 2º, IX, “a”) deixa de ser o estabelecimento do Estado do Espírito Santo (importador formal) e passa a ser o estabelecimento da Bahia (importador real). Trata-se de uma ficção jurídica estabelecida pela lei complementar. Em face disso, o imposto é devido no local onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem importados.*

*Com efeito, 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”.*

*Prescreve a Lei Complementar nº 87/96:*

*“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;”*

*Quando a lei complementar diz, no art. 11, 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, deve recair sobre o destinatário físico das mercadorias, que é a empresa Vertical Equipamentos Ltda., estabelecida em Lauro de Freitas, no Estado da Bahia. E foi assim que se procedeu ao lançamento ora em discussão.*

*Neste caso, em face da orientação da jurisprudência relativamente ao destino físico, considerando-se que o bem procedente do estrangeiro, uma vez desembaraçado no porto de Vitória (ES), seguiu do porto diretamente para o estabelecimento da Vertical Equipamentos Ltda., em Lauro de Freitas (BA), sem transitar pelo estabelecimento da Fullcomex, em Vitória (ES), 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 Vertical Equipamentos Ltda., que é o importador real, e não ao importador formal, porque, como os bens se destinaram fisicamente à Vertical Equipamentos Ltda., e 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) quanto aos demais aspectos, o material e o operacional não são objeto de discussão, e apreciarei por último alegação de que a operação goza de redução da base de cálculo, aspecto valorativo da norma tributária.*

*Pelo visto, de acordo com o art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, na importação de bem ou mercadoria do exterior o ICMS pertence ao Estado do domicílio ou do estabelecimento do destinatário do bem ou mercadoria, não devendo prevalecer, na definição do destinatário do bem ou mercadoria, os pactos particulares mantidos entre as partes envolvidas na importação, mas a efetiva destinação do bem ou mercadoria.*

*Resta examinar a alegação de que o bem importado teria uma redução de base de cálculo. A defesa toma por fundamento o art. 85-B do RICMS. Mais adiante, invoca a isenção prevista no art. 28, VII, “d”, 1.*

*O fundamento que importa aqui repousa no art. 85-B do RICMS. A redução da base de cálculo de que cuida esse dispositivo aplica-se quando o bem importado do exterior, compreendido na listagem do referido artigo, não tem similar nacional, sendo que a ausência de similaridade deve ser atestada por órgão federal competente ou por entidade representativa do setor produtivo de máquinas, aparelhos e equipamentos com abrangência em todo o território nacional.*

*De acordo com o atestado cujo original se encontra nos autos, a ABIMAQ – Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos, na condição de sindicato de âmbito nacional da indústria de máquinas, declara de forma expressa que o caminhão-guindaste importado pelo autuado não tem similar nacional. Sendo assim, está provado que a operação goza do benefício previsto no art. 85-B do RICMS.*

*Calculando-se o imposto com a carga tributária reduzida equivalente a 7%, o tributo a ser lançado é de R\$ 53.382,86.*

*Quanto ao requerimento à fl. 75 para que todas as publicações relativas a este feito sejam feitas exclusivamente em nome dos advogados indicados naquela peça, não custa nada atender a tal pleito, ressalvando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

Ao final do voto, a JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF por força da imposição contida no art. 169, I, “a”, 1, do RPAF.

Às fls. 120/127 reside a súplica recursal que aborda, em breves linhas, um escorço histórico relativo à importação de caminhão guindaste.

Argui a sua ilegitimidade passiva sob o fundamento de que a importação não foi por si realizada, mas sim, pela Fullcomex Importação e Exportação LTDA., que disse ser a única que detém a responsabilidade tributária, isto porque somente pode ser considerado contribuinte aquele que, através de uma relação pessoal e direta, praticou o fato gerador do tributo, a teor do art. 121, do CTN, o que não se aplica à Recorrente.

Pontua que não há razoabilidade no entendimento de que o contribuinte do ICMS/importação seja diverso daquele relativo aos outros tributos derivados da mesma operação. Vale dizer, se aquele que realiza o desembarque aduaneiro, fato gerador do ICMS e demais tributos incidentes na importação é o responsável tributário pelos impostos devidos a União. Transcreve o arts. 19 e 22 do CTN.

Destaca, seguidamente, a legitimidade ativa do Estado do Espírito Santo, alegando faltar legitimidade ao Estado da Bahia para exigir o tributo em voga.

Assim, assevera que não é correto afirmar que o bem importado foi remetido diretamente ao Estado da Bahia, pois, como se infere da nota fiscal eletrônica (DANFE) nº 575 – doc1, emitido pela Fullcomex, que recebeu o bem importado como consta no campo “informações complementares” e que houve o armazenamento da mercadoria no depósito da mercadoria no depósito de PEIU – SPE S/A, situado no Cais do Paul, no Estado do Espírito Santo, sob a guarda e responsabilidade da Fullcomex.

Acentua que, a despeito de constar à nomenclatura “importação por conta e ordem de terceiro” nos documentos analisados, essa mera denominação não tem o condão de modificar a real natureza do negócio celebrado.

Neste passo, elucida que se a mercadoria objeto de autuação foi adquirida pela Fullcomex, permanecendo no citado depósito até que, posterior neste fosse remetido ao estabelecimento do recorrente tendo ocorrido, como alega, duas operações distintas, uma de importação e outra de remessa interestadual, o valor devido a tributo de ICMS – importação que deve ser paga no local da realização do desembarque aduaneiro.

Enfatiza que a JJF quanto considerar a impossibilidade de se tributar com o imposto estadual de importações a operação interestadual, e que não verificou nos autos o DANFE respectivo, a entrada física no estabelecimento, capaz de caracterizar duas operações distintas.

Por fim, requer a nulidade do Auto de Infração face à legitimidade ativa do Estado do Espírito Santo com relação ao ICMS devido na operação na importação pelo estabelecimento importador, afastando a possibilidade do imposto em tela a ser exigido pelo Estado da Bahia; a nulidade da infração em face da ilegitimidade passiva do recorrente já que o contribuinte do ICMS é a empresa importadora que fez o desembaraço, ou seja, a Fullcomex Importação e Exportação LTDA.

Às fls. 135/136, na data de 23/5/11, petição do sujeito passivo requerendo, em síntese, e prorrogação do prazo de 30 dias, inclusive para juntada posterior da certidão emitida pela ABIMAQ, que estará disponível em 10/06/11.

A PGE/PROFIS opinou às fls 142/144 em derredor das razões suscitadas no apelo do contribuinte tendo pontuado que a legislação tributária preconiza que o imposto é devido ao Estado de destino físico da mercadoria importada e que a Fullcomex foi contratada por conta e ordem do autuado para realizar a importação dos bens, sendo, por conseguinte, o titular da importação, e o autuado a adquirente das mercadorias.

Menciona que a importação por conta e ordem do terceiro se trata de um mandato, realizado por quem não tem a titularidade da mercadoria, e, portanto, não se reveste de qualidade de contribuinte do ICMS, tendo a Fullcomex prestado, pois, um serviço, daí que deve ser rejeitada a alegação da ilegitimidade passiva, sendo o recorrente o efetivo sujeito passivo da relação tributária ora em exame.

No que tange ao mérito citou o art. 11, I, “d”, da LC 87/96, no sentido de que define a operação para efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior que é do estabelecimento onde ocorrer a entrada física, o que encontra respaldo legal no art. 13, I, “d” da Lei nº 7.014/96.

Adiante, salienta que tais dispositivos não colidem com o art. 155, §2º, IX, “a” da CF. Ao reverso, se coaduna já que o texto constitucional dispõe que incide o ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria, ou seja, o que ocorrer a entrada física da mercadoria.

Ressalta que o referido dispositivo constitucional não contempla a hipótese do cabimento do ICMS ao Estado onde estiver situado o estabelecimento importador, como defende o autuado, mas sim o estabelecimento destinatário das mercadorias que pode ou não coincidir.

Traz à tona a regra do art. 573, 6, do RICMS/97, acentuando que o imposto sobre a operação de importação de mercadorias ou bem provenientes do exterior, cabe o recolhimento do ICMS sobre ela incidente à unidade federada onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física da mercadorias ou bens, quando destinados a unidade federada diversa da do domicílio do importador, sempre que houver transmissão de propriedade ou de título que os represente sem que os mesmos transitem pelo estabelecimento importador e que este será recolhido pelo importador, em favor da unidade federada em cujo território tiver ocorrido a entrada física das mercadorias ou bens, por meio de documento de arrecadação – GUIA NACIONAL DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS ESTADUAIS (GNR).

Finaliza afirmando que restou evidenciado ser o ICMS devido ao Estado da Bahia onde ocorreu a entrada física da mercadoria. Pugnou, assim, pelo improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

A matéria sob ênfase decorre do desembaraço aduaneiro no porto do Estado do Espírito Santo pela empresa Fullcomex que, por seu turno, emitiu o DANFE nº 576 destinando o bem à Recorrente, domiciliada em Lauro de Freitas-BA.

Ao haver o desembarço, de um caminhão guindaste, que se trata do bem importado, ficou guardado num armazém aduaneiro naquele Estado e de lá remetido para este Estado. O dito caminhão importado não teve trânsito no estabelecimento da Fullcomex, pois não há prova nesse sentido - se destinando fisicamente à autuada.

A par disto, se extrai do documento de fl. 137, que ali consta como comprador, adquirente, o próprio sujeito passivo desta ação fiscal, e a Fullcomex como mera importadora que assim atuou importando por conta e ordem do autuado.

Logo, verifica-se no referido documento de fl. 128 – DANFE, que consta que o bem importado assim o foi pela Fullcomex, que é uma importadora e exportadora, uma trading company, mas o foi, como já acima pontuei, por conta e ordem de terceiros, *in casu*, o próprio autuado que se tratou nessa relação jurídica como o adquirente do bem, tendo a Fullcomex atuado apenas na condição de intermediadora nas negociações com o vendedor remetente Yacheng Foreign Trade Corporation Ltda., situada na China, repiso.

Disto resulta na ilação que esse bem importado nem mesmo transitou fisicamente pelo estabelecimento da Fullcomex, que apenas o guardou num armazém alfandegado ao ser retirado do porto, sem, portanto, ter transitado fisicamente na Fullcomex.

Ademais disto, o destinatário jurídico e não somente físico, como visto, é o autuado, o que faz atrair a regra do art. 11, I, “d”, da LC 87/96 que é recepcionada pela legislação baiana no art. 13, I, “d”, da Lei nº 7.014/96, cumprindo destacar que sequer houve a transferência de propriedade da Fullcomex para o sujeito passivo, consta a Vertical como sendo a própria adquirente do bem.

Vale pontuar nesta esteira que o art. 155, § 2º, IX, da CF dispõe que o ICMS deve ser recolhido ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria, onde ocorre a entrada física do bem importado e não no estado onde tiver situado a empresa importadora.

Pelo que, do cotejo dos autos, não há rebuço de dúvidas de que o destinatário tanto físico como jurídico do bem importado é o autuado, tendo sido a Fullcomex uma intermediadora na contratação em nível internacional, como bem destacou a PGE/PROFIS, não tendo, vale salientar, sequer o bem importado adentrado no estabelecimento da Fullcomex, repito, tendo ficado armazenado num recinto alfandegado ao ser retirado do porto para em seguida ser transportado para Lauro de Freitas-BA. Ocorreu-se diversamente, o recorrente não colacionou provas que o bem tenha efetivamente adentrado o estabelecimento da Fullcomex.

Acentuo que a primorosa Decisão de primeiro grau, com completa e eficiente fundamentação, trouxe a lume diversos julgados dos tribunais pátrios, à fl. 106, notadamente do STF que repelem a tese defensiva, como também a linha decisória deste CONSEF nesse mesmo sentido.

Concluo, pois, inexiste no PAF qualquer vício que o inquine, muito ao reverso, solarmente dele se infere que todas as garantias constitucionais inerentes ao devido processo legal foram regiamente respeitadas, sendo a legitimidade ativa para cobrar o ICMS sobre essa operação de importação, o Estado da Bahia, recaindo a legitimidade passiva sobre o Recorrente. Rejeito a preliminar de nulidade, pois vazia de pertinência legal ante os ditames da lei neste sentido.

E assim posicionei-me considerando que a legislação sobre a matéria em tela, a exemplo do artigo 13 da Lei nº 7.014/96, 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”.

Disto resulta na ilação de que, 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, no caso presente, resta claro que a titularidade do tributo, neste caso, deve recair sobre o destinatário físico – e também jurídico - das mercadorias, ou seja, o recorrente.

Por conseguinte, se infere que o Fisco não poderia autuar a Fullcomex comprovado que está que o destino físico das mercadorias foi a empresa Vertical. Aquela, repiso, figura apenas como uma intermediadora da negociação, daí que não pode ser alvo de imputação tributária, tratando-se de um terceiro em uma importação que envolveu diretamente esta empresa, a Vertical, para cujo estabelecimento o bem se destinou e quem, “*ex vi lege*”, deve arcar com o ônus do imposto, sendo, destarte, subsistente a imputação fiscal e legitimado ativo o Estado da Bahia para exigir o ICMS sob foco.

No que toca ao Recurso de Ofício, a Decisão de base deve ser mantida, vez que o sujeito passivo comprovou nos autos o direito do autuado à redução da base de cálculo fundamentada no art. 85-B do RICMS-BA, sendo que a justificativa legal para haver essa base de cálculo reduzida centra-se no fato de que o bem não tem similar nacional, aspecto relevante este que restou comprovado conforme atestado emitido pela Associação Brasileira de Indústria de Máquinas e Equipamentos-ABIMAQ, para o gozo do benefício fiscal, tendo sido acertadamente ante as provas apresentadas pelo sujeito passivo, calculado o ICMS com a carga reduzida equivalente em 7%, e assim lançado o tributo no valor de R\$ 53.382,86.

Do exposto, confirmo o Julgado de primeiro grau em toda a sua plenitude, NEGANDO PROVIMENTO a ambos os Recursos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **211841.1008/09-9**, lavrado contra **VERTICAL EQUIPAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$53.382,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de dezembro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - RELATORA

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