

**PROCESSO** - A. I. Nº 210320.0003/11-8  
**RECORRENTE** - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EXTRAÇÃO DE AREIA KHOURI LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0304-01/11  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/METRO  
**INTERNET** - 11/04/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0065-12/13

**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 à 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. Restou comprovado que as mercadorias foram importadas pelo autuado localizado em outra Unidade da Federação, e o destino físico das mercadorias foi o Estado da Bahia, sendo devido o imposto a este Estado nos termos do artigo 573, I, do RICMS/97. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que através do Acórdão JJF 0304-01/11 (fls. 136 a 141) julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 24 de maio de 2011, com exigência de ICMS no montante de R\$ 669.141,95, além de multa no percentual de 60%, referente à seguinte infração: *“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. Consta na descrição dos fatos, que o autuado estabelecido na cidade de Montes Claros, Estado de Minas Gerais, importou através da DI n.º 11/0786499-4 no total de 259.974 sacos de 50 kg de cimento acondicionados em 6.666 bags. Perfazendo um total de 12.998.700 kg.”*.

Consta, ainda, que o desembaraço aduaneiro foi efetuado no Porto de Salvador e o destino físico foi este Estado, já que a mercadoria foi vendida diretamente a diversos contribuintes localizados no Estado da Bahia, a exemplo de vários DANFes em anexo. O contribuinte infringiu o artigo 573, inciso I do RICMS/BA. Há registro que o contribuinte esteve no Posto Fiscal da CODEBA no dia 06/05/2011 apresentando a documentação referente a importação, onde consta uma GNRE com recolhimento para o Estado de Minas Gerais, sendo que, após análise foi apostado o “Visto Fiscal” informando que deveria retornar ao Posto para emissão do passe fiscal, quando do trânsito da mercadoria, justamente no intuito de evitar a entrega na Bahia, o que não foi feito.

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

*“Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de 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 desembaraço aduaneiro ocorrer ou não, em estado diverso de seu domicílio.*

*Do exame das peças que compõem o presente processo, constato que o autuado estabelecido no município de Montes Claros, Estado de Minas Gerais, importou conforme a Declaração de Importação n.º 11/0786499-4 a quantidade de 259.974 sacos de 50 kg de cimento, no total de 12.998.700 kg, tendo o desembaraço aduaneiro ocorrido no Porto de Salvador e a mercadoria vendida a diversos contribuintes localizados no Estado da Bahia, conforme os DANFes acostados aos autos às fls. 22 a 55.*

*Verifico, também, que o autuado rechaça a acusação fiscal, sustentando que na condição de estabelecimento importador, responsável jurídico que subsidiou a operação que trouxe as mercadorias ao território nacional, recolheu corretamente o ICMS relativo à importação das mercadorias para o Estado de Minas Gerais, em conformidade com a legislação de regência, art. 155, §2º, IX, “a” da Carta Magna, bem como entendimento assente no âmbito do Supremo Tribunal Federal, no RE n. 405.457, razão pela qual nada deve ao Estado da Bahia.*

*Já o autuante afirma que restou caracterizado como local da ocorrência do fato gerador do imposto, o local do destino físico da mercadoria importada do exterior, no caso, as diversas empresas situadas na Bahia, conforme as notas fiscais emitidas e planilha relacionando todas as operações de venda realizadas pelo autuado para este Estado, acostadas aos autos.*

*Inicialmente, cabe-me consignar que em conformidade com o art. 167, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a apreciação de matéria atinente à inconstitucionalidade, conforme suscitado pelo impugnante.*

*Observe, também, que as decisões judiciais invocadas pelo impugnante não estabelecem qualquer efeito vinculante quanto à matéria de que cuida o Auto de Infração em lide.*

*Conforme dito linhas acima, o autuado estabelecido no Estado de Minas Gerais, adquiriu no exterior as mercadorias descritas nos documentos de importação acima mencionados, realizando o desembaraço aduaneiro no Porto de Salvador, e as remetendo diretamente para diversos destinatários físicos das mercadorias localizados no Estado da Bahia.*

*Desta forma, pode-se afirmar que ocorreram duas operações, sendo, a primeira, operação de importação realizada pelo autuado, e, a segunda, operações de revenda da mercadoria realizada pelo autuado para diversos clientes neste Estado, conforme notas fiscais – DANFes – acostadas aos autos às fls. 22 a 55.*

*Nos termos da Lei nº 7.014/96, o ICMS devido na importação caberá ao Estado da Bahia, no caso de mercadoria ou bem destinados fisicamente a este Estado, sendo o importador estabelecido em outra unidade da Federação, sem que esta transite pelo seu estabelecimento.*

*No caso em exame, como a mercadoria foi desembaraçada no Porto de Salvador e diretamente, ou seja, fisicamente, remetida para estabelecimento aqui situado, sem transitar pelo estabelecimento do importador situado em MG, cabe o imposto da importação, referente à primeira operação ao Estado da Bahia. Já a segunda operação, no caso, operação de revenda realizada pelo autuado para os diversos destinatários físicos na Bahia, será diferida, em conformidade com o art. 343, XL e 573, §6º do RICMS/BA, abaixo reproduzido:*

***‘Art. 343. É diferido o lançamento do ICMS incidente:***

***XL - na transmissão da propriedade de mercadorias importadas do exterior por importador de outra unidade da Federação, destinadas fisicamente a este Estado, na hipótese do § 6º do art. 573;***

***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;***

***§ 4º Para efeitos de transmissão da propriedade das mercadorias ou bens ou do título que os represente, subsequente à operação de importação de que cuida o inciso I do “caput”, o importador emitirá Nota Fiscal relativa à transmissão para o destinatário, sem destaque do imposto, a qual deverá conter, além dos demais requisitos:***

***III - declaração de que o imposto será recolhido pelo destinatário;***

***§ 6º O lançamento e o recolhimento do imposto de que trata o inciso III do § 4º ficam diferidos para o momento da saída subsequente a ser efetuada pelo contribuinte destinatário.’ Grifos nossos.***

*Vale observar que, ainda determina o art. 573, §1º do mesmo RICMS/BA, abaixo transcrito, que o imposto devido na primeira operação – operação de importação – será pago pelo importador, no caso em exame, o próprio autuado, mediante documento de arrecadação próprio previsto em sua legislação ou através de GNRE, emitindo a devida nota fiscal de entrada para documentar a entrada da mercadoria importada em seu estabelecimento:*

*Importante salientar que é pacífico o entendimento de que o contribuinte (sujeito passivo) do ICMS na operação de importação é o importador, conforme constante nos documentos de importação, sendo irrelevante a questão do destino físico da mercadoria importada.*

*'Art. 573.....*

*§ 1º 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 documento de arrecadação previsto em sua legislação ou da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).*

*§ 3º Para documentar a operação, o importador emitirá Nota Fiscal relativa à entrada simbólica das mercadorias ou bens, sem destaque do imposto, na qual deverá constar, além dos demais requisitos, no campo próprio, a indicação de que o ICMS relativo à importação foi recolhido em favor do Estado onde ocorreu a entrada física das mercadorias ou bens.' Grifos nossos.*

*Já o imposto devido na segunda operação - revenda das mercadorias importadas-, deverá ser pago pelo destinatário, em momento subsequente, por estar diferido, nos termos do art. 343, inciso XL do RICMS/BA, acima transcrito, devendo o importador – no presente caso, o autuado - ao emitir a nota fiscal de revenda, não destacar o imposto devido nesta operação, conforme dispõe o art. 573, §§ 4º e 5º, abaixo transcrito:*

*'Art. 573:*

*§ 4º Para efeitos de transmissão da propriedade das mercadorias ou bens ou do título que os represente, subsequente à operação de importação de que cuida o inciso I do "caput", o importador emitirá Nota Fiscal relativa à transmissão para o destinatário, sem destaque do imposto, a qual deverá conter, além dos demais requisitos:*

*I - declaração de que as mercadorias ou bens se destinam a unidade federada diversa da do importador;*

*II - indicação dos números e das datas dos Registros de Importação e da Nota Fiscal (entrada) relativa à entrada de que cuida o § 3º;*

*III - declaração de que o imposto será recolhido pelo destinatário;*

*IV - indicação do local onde ocorreu o desembaraço aduaneiro.*

*§ 5º A Nota Fiscal aludida no parágrafo anterior será lançada no Registro de Entradas do destinatário, podendo este utilizar como crédito fiscal, se cabível, o imposto recolhido por ocasião do desembaraço aduaneiro.'*

*Relevante observar que os procedimentos acima aduzidos afastam qualquer possibilidade de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, conforme arguido pelo argüido pelo impugnante.*

*Diante do exposto, considerando que nas operações de importação de mercadorias, quando destinadas à unidade federada diversa da do domicílio do importador, sempre que houver transmissão de sua propriedade sem que estas transitem pelo estabelecimento importador, o imposto caberá à unidade onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias, no caso, o Estado da Bahia, a infração é subsistente.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração".*

Cientificada do julgamento, o autuado, por intermédio de seus advogados interpôs Recurso Voluntário (fls. 572 a 595), onde, após fazer uma resenha dos fatos até então ocorridos no processo, assevera que o feito não há de prosperar, diante das argumentações que coloca.

Firma que no seu entendimento, não há dúvidas de que o ICMS na importação é sempre devido ao Estado em que estiver situado o estabelecimento do importador.

Isto porque, a hipótese de incidência do ICMS/Importação não é a circulação de mercadorias, como ocorre com o ICMS genérico, mas sim a circulação de mercadoria acrescida de uma efetiva operação de importação. Em outras palavras: o negócio jurídico a ser examinado é o da importação.

Transcreve a Constituição Federal em seu artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", para afirmar que o dispositivo constitucional, ao se referir ao domicílio ou estabelecimento destinatário, refere-se ao importador das mercadorias, que é, sem dúvidas, o responsável pelo negócio jurídico, e que em função disto, uma vez que é o importador o destinatário da mercadoria ou bem importado, tem-se claro que a ordem constitucional é a de que o sujeito ativo da relação jurídica será sempre o Estado no qual estiver o estabelecimento do importador.

Isto porque o importador, invariavelmente, será sempre o destinatário jurídico do bem importado. E é esta destinação jurídica, e não meramente física como pretende o Estado da Bahia, que define a competência para a arrecadação do tributo.

Cita e transcreve a doutrina, especialmente Júlio M. de Oliveira, Victor Gomes e João Frazão Medeiros Lima, para argumentar que a competência do Estado no qual esteja situado o estabelecimento do importador para exigir o ICMS/Importação decorre diretamente da Constituição Federal, não podendo nem o legislador infra-constitucional, nem as ordens jurídicas parciais da Federação, dispor de modo diverso.

Na verdade, assevera que pouco importa que as mercadorias importadas, por questões logísticas, foram entregues diretamente a destinatários localizados no Estado da Bahia. O que deve ser levado em conta é o local do estabelecimento da pessoa que realizou a importação, o destinatário jurídico da importação.

Menciona e transcreve decisões judiciais a respeito da matéria, para posicionar-se no sentido de que, não obstante a clareza do texto constitucional, o Estado da Bahia se apegue à interpretação literal do artigo 11, inciso I, alínea “d”, da Lei Complementar n.º 87/96, para insistir que o ICMS/Importação é a ele devido.

Tal interpretação leva a uma série de situações que não se coadunam com a matriz constitucional do ICMS/Importação e tampouco com sua estrutura jurídica.

Isto porque, embora o destinatário jurídico da mercadoria importada seja sempre o importador, no caso do recorrente a mercadoria seguiu diretamente da aduana (após o desembaraço) para os estabelecimentos de seus clientes.

Ou seja, a mercadoria não chegou a ingressar no estabelecimento do recorrente, sendo diretamente transportada do Porto de Salvador para os clientes localizados no Estado da Bahia.

No entanto, mesmo em casos como o presente, entende que o imposto deverá ser recolhido no Estado onde estiver situado o estabelecimento do importador, independentemente de haver ingresso físico da mercadoria importada.

Transcreve julgado do Superior Tribunal de Justiça, bem como a doutrina, especificamente Roque Carrazza e José Eduardo Soares de Melo, além de Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, relativo ao artigo 11 da Lei Complementar, para concluir que não há dúvidas que o procedimento adotado pelo recorrente foi o correto, já que por ser estabelecida no Estado de Minas Gerais, recolheu o ICMS/Importação a esse Estado.

Por tal razão, pede que o Recurso Voluntário seja provido.

Parecer de PGE/PROFIS de fls. 182 a 184, após sintetizar o lançamento, observa que as razões recursais demonstram a ausência de argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do Acórdão recorrido, em função das imputações fiscais estarem claras, tipificadas e alicerçadas na legislação estadual.

Preambularmente, observa que as arguições de inconstitucionalidade constantes da súplica recursal devem ser rechaçadas, posto que falece competência a este órgão à declaração de inconstitucionalidade, em face do disposto no artigo 167, inciso I do RPAF/99.

Registra que se encontra sobejamente provado nos autos que o recorrente, empresa situada no estado de Minas Gerais realizou importação de mercadorias, desembaraçando-as no porto de Salvador, e as remetendo diretamente para diversos destinatários físicos localizados no Estado da Bahia.

Constata que, efetivamente, no lançamento tributário em apreço, restou comprovado que as mercadorias foram destinadas fisicamente ao Estado da Bahia, caracterizando, assim, a responsabilidade tributária do recorrente para o recolhimento do ICMS incidente sobre a operação de importação. As notas fiscais e planilhas acostadas aos autos certificam o local da ocorrência

do fato gerador do imposto, ou seja, que o destino físico das mercadorias importadas foi a sede de diversas empresas situadas na Bahia.

Salienta que as decisões judiciais trazidas ao feito pelo recorrente, tem efeito *inter partes* e não tem o condão de estabelecer qualquer efeito vinculante perante as decisões administrativas proferidas no âmbito do CONSEF.

Afirma que existem muitas decisões proferidas por este órgão, ratificando o entendimento de que o local da ocorrência do fato gerador é o destino físico das mercadorias ou bens importados do exterior.

Assinala que por força de determinação constitucional, a Lei Complementar n.º 87/96, define em seu artigo 11, a competência do sujeito ativo nas operações de importação, ao tempo em que estipula a regra do estabelecimento do destino físico da mercadoria e não o do desembaraço aduaneiro, o que ratifica a adequação da exigência fiscal.

Menciona o fato de que a legislação baiana, com fundamento na Lei Complementar n.º 87/96 e na Lei Estadual 7.014/96 editou o RICMS/97, o qual estabelece o regramento a respeito desta matéria no seu artigo 573, § 1º, inciso I.

Observa que na hipótese do presente lançamento, restam materializadas duas operações distintas: a primeira, operação de importação realizada pelo recorrente; e a segunda, operação de revenda da mercadoria importada para diversos clientes localizados no Estado da Bahia, consoante documentos de fls. 22 a 55.

Em relação à primeira operação, reafirma que a mercadoria foi desembaraçada no porto de Salvador, e remetida diretamente para empresas localizadas em território deste estado, sem transitar fisicamente pelo estabelecimento do importador, localizado em outra unidade da Federação (Minas Gerais). Por tal motivo, caberá o imposto da importação, referente à primeira operação ao Estado da Bahia. Já para a operação de revenda da mercadoria realizada pelo recorrente para seus clientes aqui localizados, o imposto será diferido, nos termos dos artigos 343, inciso XL, e 573, § 6º do RICMS/97.

Por último, em função das considerações anteriormente expendidas, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário apresentado.

## VOTO

O presente Recurso Voluntário tem por objetivo o reexame da Decisão de primeiro grau que julgou procedente o lançamento, que se constitui na constatação de uma única infração objeto de impugnação pelo sujeito passivo.

A matéria possui o cerne inicial, no artigo 155 da Constituição Federal:

*“Art.155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*(...)*

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

O mesmo dispositivo Constitucional, em seu artigo 146, inciso III, estipula que cabe à lei complementar:

*“(…)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”;*

O próprio artigo 155, inciso IX, alínea “a”, a Constituição Federal de 1988, determina que o ICMS incidirá “sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, (...) cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria, ...”

A Lei Complementar nº 87/96, por sua vez dispõe no 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 é, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física”

E isso já foi, inclusive, externado por ocasião da apreciação realizada em processo julgado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que redundou no Acórdão 0068-11/10 (fls. 168 a 172). Naquela oportunidade, assim se posicionou a relatora, Conselheira Sandra Urânia Andrade:

*“Inicialmente é necessário pontuar que a Declaração de Importação de nº 09/0037716-4, bem como o Comprovante de Importação, acostados às fls. 7, 21 a 26 e 6 dos autos, respectivamente, comprovam que o estabelecimento autuado – Takraf do Brasil Soluções Tecnológicas Ltda – é o efetivo importador das mercadorias que se destinaram à empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda., estabelecida no Estado da Bahia, após desembarço no Porto de Salvador. Registre-se que a referida DI consigna como importador e também como adquirente da mercadoria a empresa autuado – Takraf – não havendo, portanto, que se falar na figura do importador real e de importador formal, como trata a JF.*

*A caracterização do importador real e do importador formal somente estaria presente se a operação de importação ocorresse nas modalidades de Importação por Conta e Ordem ou Importação por Encomenda, reguladas pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, pela Lei Federal nº 10.637/2002 e pelas Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nºs 225/2002, 247/2002 e 650/2006, o que não restou comprovado nos autos, além do que as legislações dos Estados não reconhecem tais figuras, apenas presentes na legislação federal.*

*No caso presente, a empresa autuado - Takraf do Brasil Soluções Tecnológicas Ltda - estabelecida em Minas Gerais, adquiriu no exterior as mercadorias descritas nos documentos de importação acima referenciados, desembarçando-as no Porto de Salvador, e as remetendo diretamente para a empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda., aqui estabelecida, que se caracterizou como destinatária física das referidas mercadorias.*

*Assim, resta caracterizada a ocorrência de duas operações: A primeira, operação de importação realizada pela Takraf, e, a segunda, operação de revenda da mercadoria para a empresa Mirabela, esta última documentada pelas notas fiscais acostadas às fls. 10 a 12 dos autos.*

*Segundo determina a Lei nº 7.014/96, o ICMS devido na importação caberá ao Estado da Bahia, no caso de mercadoria ou bem destinados fisicamente a este Estado, sendo o importador estabelecido em outra unidade da Federação, sem que esta transite pelo seu estabelecimento.*

*Como a mercadoria foi aqui desembarçada e diretamente (fisicamente) remetida para estabelecimento aqui situado, sem transitar pelo estabelecimento do importador – Takraf - situado em MG, cabe o imposto da importação - primeira operação - ao Estado da Bahia. A segunda operação, operação de revenda realizada pela Takraf à empresa Mirabela, será diferida, nos termos do art. 343, XL e 573, §6º do RICMS/BA, abaixo transcritos:*

***‘Art. 343. É diferido o lançamento do ICMS incidente:***

***XL - na transmissão da propriedade de mercadorias importadas do exterior por importador de outra unidade da Federação, destinadas fisicamente a este Estado, na hipótese do § 6º do art. 573;***

***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;***

***§ 4º Para efeitos de transmissão da propriedade das mercadorias ou bens ou do título que os represente, subsequente à operação de importação de que cuida o inciso I do “caput”, o importador emitirá Nota Fiscal relativa à transmissão para o destinatário, sem destaque do imposto, a qual deverá conter, além dos demais requisitos:***

***III - declaração de que o imposto será recolhido pelo destinatário;***

***§ 6º O lançamento e o recolhimento do imposto de que trata o inciso III do § 4º ficam diferidos para o momento da saída subsequente a ser efetuada pelo contribuinte destinatário.’ Grifos nossos.***

Ainda determina o art. 573, §1º, do diploma regulamentar citado, abaixo transcrito, que o imposto devido na primeira operação – operação de importação – será pago pelo **importador, no caso presente a empresa autuado, Takraf**, mediante documento de arrecadação próprio previsto em sua legislação ou através de GNRE, emitindo a devida nota fiscal de entrada para documentar a entrada da mercadoria importada em seu estabelecimento:

E, de fato, é cediço que o contribuinte (sujeito passivo) do ICMS na operação de importação é o importador, assim constante nos documentos de importação, sendo irrelevante a questão do destino físico da mercadoria importada.

‘Art. 573.....

**§ 1º 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 documento de arrecadação previsto em sua legislação ou da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).**

**§ 3º Para documentar a operação, o importador emitirá Nota Fiscal relativa à entrada simbólica das mercadorias ou bens, sem destaque do imposto, na qual deverá constar, além dos demais requisitos, no campo próprio, a indicação de que o ICMS relativo à importação foi recolhido em favor do Estado onde ocorreu a entrada física das mercadorias ou bens.’.** Grifos nossos.

Por sua vez, o imposto devido na segunda operação, de revenda das mercadorias importadas – **será pago pelo destinatário – no caso a empresa Mirabela** - em momento subsequente, por estar diferido, nos termos do dispositivo já acima transcrito, devendo o importador, portanto, ao emitir a nota fiscal de revenda, não destacar o imposto devido nesta operação, conforme explicita o art. 573, §§ 4º e 5º:

‘Art. 573:

**§ 4º Para efeitos de transmissão da propriedade das mercadorias ou bens ou do título que os represente, subsequente à operação de importação de que cuida o inciso I do “caput”, o importador emitirá Nota Fiscal relativa à transmissão para o destinatário, sem destaque do imposto, a qual deverá conter, além dos demais requisitos:**

**I - declaração de que as mercadorias ou bens se destinam a unidade federada diversa da do importador;**

**II - indicação dos números e das datas dos Registros de Importação e da Nota Fiscal (entrada) relativa à entrada de que cuida o § 3º;**

**III - declaração de que o imposto será recolhido pelo destinatário;**

**IV - indicação do local onde ocorreu o desembaraço aduaneiro.**

**§ 5º A Nota Fiscal aludida no parágrafo anterior será lançada no Registro de Entradas do destinatário, podendo este utilizar como crédito fiscal, se cabível, o imposto recolhido por ocasião do desembaraço aduaneiro.’**

Feitos tais esclarecimentos, podemos concluir que foi equivocada a Decisão recorrida ao entender presente ilegitimidade passiva do autuado para figurar na relação jurídica tributária iniciada através deste lançamento de ofício, e onde se exige do autuado, corretamente, o imposto devido na operação de importação, na qualidade de importador. Exigir do destinatário o referido imposto não encontra guarida nos dispositivos acima referenciados, posto que somente cabe a este o ICMS devido na segunda operação, na forma acima explicitada, diferido para o momento da saída subsequente da mercadoria, a ser recolhido pela empresa Mirabela Mineração do Brasil Ltda.

O dispositivo citado na Decisão recorrida como embasador da ilegitimidade passiva decretada – art.13, inciso I, “d” da Lei nº 7.014/96 – que determina como local da operação, para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, o do estabelecimento onde ocorra a entrada física da mercadoria ou bens importados do exterior, não é aplicável ao imposto ora exigido no presente Auto de Infração, ou seja, o imposto devido pela importação, e sim ao imposto devido na segunda operação – aquela em que o importador transmite a propriedade da mercadoria importada ao seu adquirente, sem que esta tenha transitado pelo seu estabelecimento, o qual se encontra diferido, nos termos do art. 343, XL e 573, §6º, ambos do RICMS, já acima transcritos.”

Importante ressaltar, não existe qualquer questionamento no tocante à importação indireta, ou seja, aquela feita por conta e ordem de terceiro, ou consignatário, matéria, sobre a qual, igualmente, já se encontra consensuada administrativamente por este órgão.

A documentação acostada ao processo não deixa qualquer sombra de dúvidas de que o importador da mercadoria é a empresa autuado, especialmente a Declaração de Importação de nº 09/0037716-4, além do Comprovante de Importação, constante às fls. 6, 7 e 21 a 26 e 6 dos autos.

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

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

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

Por tal motivo é que a Lei Complementar 87/96 que dispôs sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), assim prevê em seu artigo 12, inciso IX, já com a redação dada pela Lei Complementar 114, de 16 de dezembro de 2002:

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

*(...)*

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

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

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

*I - tratando-se de mercadoria ou bem:*

*(...)*

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

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

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

Já a operação posterior de revenda realizada pelo recorrente a diversas empresas, consoante documentação acostada nos autos será diferida, nos termos do art. 343, inciso XL, combinado com o artigo 573, § 6º do RICMS/BA, por ocasião da transmissão da propriedade de mercadorias importadas do exterior por importador de outra unidade da Federação, destinadas fisicamente a este Estado, o imposto será recolhido onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias ou bens, quando destinados a unidade federada diversa da do domicílio do importador, sem que os mesmos transitem pelo estabelecimento importador.

E complementa: para efeitos de transmissão da propriedade das mercadorias ou bens ou do título que os represente, subsequente à operação de importação de que cuida o inciso I do “caput”, o importador emitirá Nota Fiscal relativa à transmissão para o destinatário, sem destaque do



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

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

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

Por sua vez, o imposto devido na segunda operação, de revenda das mercadorias importadas deverá ser recolhido pelo destinatário, no caso em exame as empresas listadas no processo, e com cópias das notas fiscais emitidas, em momento posterior, tendo em vista estar diferido, nos termos do dispositivo já acima transcrito, devendo o importador, portanto, ao emitir a nota fiscal de revenda, não destacar o imposto devido nesta operação, conforme explicita o artigo 573, §§ 4º e 5º, onde se encontram as determinações de que para efeitos de transmissão da propriedade das mercadorias ou bens ou do título que os represente, subsequente à operação de importação de que cuida o inciso I do “caput” do artigo, o importador emitirá Nota Fiscal relativa à transmissão para o destinatário, sem destaque do imposto, a qual deverá conter, além dos demais requisitos, a declaração de que as mercadorias ou bens se destinam a unidade federada diversa da do importador, além da indicação dos números e das datas dos Registros de Importação e da Nota Fiscal (entrada) relativa à entrada de que cuida o § 3º, conforme já visto, além da declaração de que o imposto será recolhido pelo destinatário e a indicação do local onde ocorreu o desembaraço aduaneiro.

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

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

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

Em relação aos textos doutrinários e decisões judiciais trazidos pelo recorrente, impende ressaltar que a questão não se apresenta tão pacificada como ela pretende apresentar, conforme se depreende da análise do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE 665134), assim se manifestou o Ministro Joaquim Barbosa: “*As violações constitucionais argumentadas pelo recorrente são diretas, pois o parâmetro imediato para controle do lançamento são as regras que estabelecem a competência para tributar as operações de importação*”. A seguir, confirma que o sujeito ativo do ICMS incidente sobre a importação de mercadorias é o Estado da Federação em que estiver localizado o destinatário final da operação. (grifei).

E prossegue: “*Porém, as autoridades fiscais e os Tribunais têm interpretado cada qual a seu modo o que significa ‘destinatário final’. Ora rotulam-no como destinatário econômico, ora partem da concepção de destinatário jurídico*”. Em outro trecho ressaltou que há uma série de modalidades legítimas de importação, com reflexos importantes para a definição do sujeito ativo do tributo. “*Para ilustrar, lembro que os contratos de importação por conta e ordem de terceiros e por encomenda projetam elementos imprescindíveis para caracterização do quadro fático-jurídico, de modo a caracterizar o importador como destinatário final ou como mero intermediário na operação. Ambas as espécies de contrato são admitidas pela legislação tributária, especialmente a federal*”.

Acrescentou, ainda, na sua apreciação, que a entrada física da mercadoria no estabelecimento é outro dado cuja importância ainda necessita de “*análise mais aprofundada*” por parte daquela Corte. “*Neste caso ora em apreciação, o recorrente afirma expressamente que a mercadoria ingressou fisicamente no estabelecimento de São Paulo. Esse ponto pode ou não ser relevante, conforme se considere constitucionalmente válida a entrada ficta, utilizada pela legislação tributária. Diante da diversidade de entendimentos conflitantes, suficientes para desestabilizar a necessária segurança jurídica que deve orientar as relações entre Fisco e contribuintes, considero que o tema merece ser discutido em profundidade por esta Suprema Corte*”.

Isso denota que a análise do tema ainda não se encontra pacificada no âmbito da própria Corte Maior do país.

Diante da argumentação posta, voto no sentido de que o Recurso Voluntário **NÃO SEJA PROVIDO**, mantendo-se a Decisão de primeiro grau, e tornando-a definitiva no âmbito administrativo.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 210320.0001/11-8, lavrado contra **INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTRAÇÃO DE AREIA KHOURI LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$669.141,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 20 de março de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS