

PROCESSO - A. I. Nº 117926.0002/11-5
RECORRENTE - CARBOFLEX PRODUTOS E SERVIÇOS ESPECIAIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0254-05/11
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
INTERNET -04/10/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0270-12/13

EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO EM OUTRO ESTADO. MERCADORIA DESTINADA FISICAMENTE AO ESTADO DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. Na hipótese desta autuação, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS deve ser imputada ao adquirente constante das Declarações de Importações – o estabelecimento da empresa Carboflex Produtos e Serviços Especiais Ltda., situado na cidade de Macaé – Rio de Janeiro, CNPJ nº 16.180.770/0004-46 – considerado o real importador e proprietário das mercadorias oriundas do exterior. Decretada, de ofício, a **NULIDADE** do Auto de Infração. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado para exigir do sujeito passivo o ICMS que deixou de ser pago na importação de aparelhos para medidas e kits para análise, conforme a Declaração de Importação nº 11/0508650-1, com destino ao seu estabelecimento matriz localizado no território baiano, tendo sido realizado o desembaraço aduaneiro no Estado do Rio de Janeiro.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide, em votação não unânime, com a seguinte fundamentação, “*in verbis*”:

VOTO VENCEDOR

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 desembarço aduaneiro ocorreu poucas horas antes, nem tampouco apresentou provas de que, do ponto de vista do planejamento tributário, seria irrelevante o desembarço 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 desembarço 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.

Inconformado com o julgado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, alegando que houve duas operações distintas:

1. uma transação comercial entre um fornecedor situado no exterior e a filial CARBOFLEX localizada em Macaé/RJ, por meio das Notas Fiscais de Entrada n^{os} 1058 e n^o 1059, emitidas em 25/03/11, para acobertar a aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado dessa filial, como provam o registro contábil no livro Razão (doc. 7 da Impugnação) e no Balancete (doc. 8 da Impugnação);
2. uma operação não comercial de transferência temporária de ativo imobilizado da filial de Macaé/RJ para a matriz localizada em São Sebastião do Passé – Bahia, consoante as Notas Fiscais de Transferência n^{os} 1062 e 1063, emitidas em 28/03/11 (docs. 9 e 10 da Impugnação).

Acrescenta que, ao contrário do que supôs o autuante, não houve a importação de ativo imobilizado com destino ao estabelecimento de São Sebastião do Passé/Bahia, mas uma importação de bens do exterior para integrar o ativo imobilizado da empresa situada no Rio de Janeiro, Estado para o qual efetuou o recolhimento do ICMS devido, como prova o documento de arrecadação anexo.

Esclarece que, por se tratar de bens do ativo imobilizado de elevada necessidade operacional para diversos estabelecimentos espalhados pelo País, disponibilizou temporariamente o seu uso ao estabelecimento matriz localizado em São Sebastião do Passé/BA, bens que seriam, posteriormente, remetidos para os demais estabelecimentos da empresa que dele necessitassem.

Entende que o tributo é devido para o Estado onde está situado o estabelecimento destinatário, como dispõem as normas do Estado do Rio de Janeiro e as da Bahia (artigo 572 do RICMS/BA).

Argumenta que o artigo 11, inciso I, alínea ‘d’, da Lei Complementar n^o 87/96 determina o recolhimento do ICMS-importação para o Estado onde se localiza o estabelecimento onde ocorrer a entrada física do bem e, por essa razão, recolheu o tributo ao Rio de Janeiro - Estado para o qual o bem se destinou e onde também ocorreu a primeira entrada física da mercadoria (na filial situada em Macaé), como pode ser visto pelas notas fiscais n^{os} 1058 e 1059.

Repete que a filial situada em Macaé/RJ deu entrada fisicamente ao ativo imobilizado e procedeu ao devido registro contábil no Livro Razão e no Balancete e somente três dias depois é que transferiu o bem temporariamente para a Matriz situada na Bahia.

Aduz que é prática corriqueira na empresa a utilização de bens do ativo imobilizado em diversos estabelecimentos e que este lançamento de ofício baseia-se exclusivamente em suposições e no sentimento íntimo do fiscal autuante, pois não há provas de que não tenha seguido os ditames da legislação do ICMS.

Acrescenta que não é lógico presumir que não efetuou a entrada física do ativo imobilizado na filial de Macaé, “*tendo passado pela porta do estabelecimento no trajeto da Cidade do Rio de Janeiro para o Estado da Bahia*”, como o voto divergente bem apontou.

Reitera que as Notas Fiscais de Entrada n^{os} 1058 e 1059, emitidas em 25/03/11, relativas à compra de bens destinados ao ativo imobilizado da Filial Macaé, bem como o registro contábil no Livro Razão e no Balancete, são provas inequívocas de que os bens importados destinam-se ao ativo imobilizado da Filial de Macaé, cabendo ao Fisco baiano a prova de que não houve a referida entrada, conforme a regra geral estabelecida no inciso I do artigo 333 Código de Processo Civil: “*O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito*”.

Afirma, ainda, que, caso houvesse dúvida, dever-se-ia interpretar os fatos da forma mais favorável ao autuado em respeito ao Código Tributário Nacional (artigo 112, incisos II e III) e aos Princípios Gerais do Direito.

Indaga como é que o Fisco baiano pode exigir o ICMS no trânsito das mercadorias se o critério é a entrada física no estabelecimento.

Informa, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 166 determinando que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, sendo irrelevante situarem-se em Estados distintos. Transcreveu a doutrina e diversas decisões judiciais a respeito.

Não obstante a argumentação de que não incide o ICMS nas transferências de ativo imobilizado, afirma que decidiu recolher para a Bahia o ICMS referente à diferença de alíquotas no valor de R\$11.473,21, como comprova a cópia do livro Razão acostado, o que *“desqualifica integralmente a absurda alegação de parte dos Julgadores de afirmar que o recorrente teria se beneficiado da alíquota de 14% do Estado do Rio de Janeiro, ao passo que a da Bahia seria de 17%”*.

Reclama da apreensão da mercadoria pela Fiscalização, *“desrespeitando mais uma vez o direito subjetivo da Empresa de exercer a sua atividade comercial”*, mesmo estando *“consagrado no Supremo Tribunal Federal e no Superior Tribunal de Justiça o entendimento segundo o qual mercadorias não podem ser apreendidas como meio coercitivo para cobrança de impostos”*. Reproduz as Súmulas 323 do Supremo Tribunal Federal e 547 do Superior Tribunal de Justiça.

Pede que sejam todos os atos deste processo administrativo fiscal publicados em nome do advogado Cezar Augusto Machado, OAB/BA nº 14.763, que subscreveu a peça recursal, sob pena de nulidade do ato, e, por fim, requer a declaração de improcedência do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS opinou pelo Não Provimento do apelo recursal, ao entendimento de que o recorrente foi, realmente, o destinatário das mercadorias objeto da autuação, que foi desembaraçada no Rio de Janeiro e, em seguida, *“transferida para seu estabelecimento localizado neste Estado.”*

Aduz que o artigo 11, inciso I, alínea “d”, da Lei Complementar nº 87/96 (norma repetida no artigo 13, inciso I, letra “d”, da Lei nº 7.014/96) prevê que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, tratando-se de mercadorias ou de bem importado do exterior, é o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física.

Salienta que tais dispositivos legais se coadunam com o artigo 155, § 2º, inciso IX, letra “a”, da Carta Magna, que atribui o ICMS ao Estado *“onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria”*, que não pode ser outro que não aquele onde ocorrer a entrada física da mercadoria.

Acrescenta que o RICMS/97, em seu artigo 573, inciso I, e seu § 1º, preconiza que, nas operações de importação do exterior de bens ou mercadorias, cabe o recolhimento do imposto sobre elas incidente, por meio de documento de arrecadação ou da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), à unidade federada onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física, quando destinados a unidade federada diversa da do domicílio do importador, sempre que houver transmissão de sua propriedade sem que as mercadorias transitem pelo estabelecimento importador.

Conclui dizendo que *“restou evidenciado ser o ICMS devido ao Estado da Bahia, já que a entrada física da mercadoria ocorreu no território baiano, cabendo à autuada o seu recolhimento”*.

VOTO

Inicialmente, ressalto que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas ao procurador do recorrente no endereço constante do Recurso Voluntário, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, a teor do artigo 108 do RPAF/99.

O presente Auto de Infração foi lavrado para cobrar do autuado, estabelecimento situado no território baiano, o ICMS que deixou de ser pago na importação de mercadoria desembaraçada em outra unidade da Federação (Rio de Janeiro) e destinada fisicamente ao Estado da Bahia.

Cabe-me, neste processo administrativo fiscal, proceder à análise dos elementos probatórios em face da legislação vigente e da jurisprudência dos Tribunais Superiores, bem como das decisões reiteradas deste CONSEF, a fim de determinar os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária decorrente da importação de mercadorias e/ou bens do exterior.

O Código Tributário Nacional estabelece, em seu artigo 121, que “*Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*”. O parágrafo único do citado artigo 121 do CTN prevê o que se segue:

“**Art. 121.**

Parágrafo único. *O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

Para que tenhamos uma visão mais clara da relação tributária decorrente da importação do exterior de mercadorias ou de bens, faz-se necessário trazer à colação os conceitos introduzidos pela legislação referente ao Imposto sobre a Importação.

O Decreto nº 6.759, de 05/02/09, que “*regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior*”, prevê o seguinte:

Art. 72. *O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).*

Art. 73. *Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador:*

I - na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;
(...)

Art. 104. *É contribuinte do imposto (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 31, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):*

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;

A Lei Complementar nº 87/96 dispõe da seguinte forma:

Art. 4º *Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

Parágrafo único. *É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
(...)

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

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

A Lei nº 7.014/96 estabelece que:

Art. 5º *Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

§ 1º *É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*

I - importe mercadoria ou bem do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

Verifico, pela análise destes autos, que o importador jurídico da mercadoria objeto da autuação foi a empresa Carboflex Produtos e Serviços Especiais Ltda., CNPJ nº 16.180.770/0004-46,

estabelecida na Rua 04 Rodovia Amaral Peixoto nº 796, São José do Barreto – em Macaé, no Estado do Rio de Janeiro, porquanto adquirente das mercadorias desembaraçadas.

O desembaraço aduaneiro se deu no Recinto Aduaneiro do Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro, localizado na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, consoante as Declarações de Importação nºs 11/0508650-1 e 11/0519453-3 registradas em 22/03/11 e acostadas às fls. 12 a 21.

Observo que os DANFES nºs 1058 e 1059 foram emitidos pela filial de Macaé – RJ em 25/03/11, tendo como destinatário a matriz situada em território baiano (fls. 12 a 23). Entretanto, as mercadorias somente foram coletadas pela empresa transportadora no dia 29/03/11, na cidade do Rio de Janeiro (e não no município de Macaé, onde se situa a empresa importadora), e enviadas no dia seguinte diretamente para o estabelecimento autuado, situado em São Sebastião do Passé - Bahia, sem que tivesse havido o trânsito pelo estabelecimento importador, o que demonstra que o destino físico dos bens importados foi o Estado da Bahia, tudo conforme o conhecimento de transporte rodoviário de cargas nº 002918 e o manifesto de cargas (fls. 28 e 29).

Além disso, o Manifesto de Cargas nº Rio/SSA nº 000111/11 (fl. 29) foi emitido em 30/03/11 e consta que as mercadorias passaram pelo Posto Fiscal de Além Paraíba, situado na fronteira entre os Estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais, no mesmo dia 30/03/11, consoante o carimbo apostado no documento.

Por tais razões, entendo que cabe ao Estado da Bahia (sujeito ativo) o ICMS decorrente da relação tributária nascida com a importação, haja vista que restou demonstrado que **não houve o trânsito das mercadorias importadas pelo estabelecimento importador**, devendo ser adotado o critério da entrada física, que ocorreu no estabelecimento da empresa Carboflex Produtos e Serviços Especiais Ltda., CNPJ nº 16.180.770/0001-01, situada na Travessa Taquipe, Galpão 1, em São Sebastião do Passé, no Estado da Bahia.

A esse respeito, a Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, c/c seu § 2º, inciso IX, prevê o seguinte:

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;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

Fica claro, pela redação dos dispositivos acima mencionados, que o contribuinte do ICMS eleito pela Carta Magna é a pessoa física ou jurídica que importou o bem ou a mercadoria do exterior, ainda que não seja considerado contribuinte habitual.

A Constituição Federal também determinou que o sujeito ativo da relação tributária, isto é, a unidade federada competente para exigir o imposto estadual na importação é aquele “*onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço*”.

Como a Carta de 1988 não apresentou o significado da expressão “*destinatário da mercadoria*”, a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 11, inciso I, alínea “d”, fixou o critério do “*destinatário físico*” ao determinar que o ICMS deverá ser pago ao Estado de localização do estabelecimento onde ocorrer a “*entrada física*” da mercadoria importada do exterior. Esta pode se caracterizar como mais uma exceção à regra geral de incidência do ICMS nas operações em que ocorra a

circulação jurídico-econômica, porque o legislador visou primordialmente a uma repartição de receitas entre as diversas unidades da Federação.

Vejamos a redação do dispositivo legal acima citado:

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;

Ao contrário do que pode Parecer de uma leitura apressada e isolada da norma, a regra prevista no artigo 11, inciso I, letra “d”, da Lei Complementar nº 87/96, estabelece, a meu ver, não o sujeito passivo, mas o sujeito ativo da obrigação tributária.

Isso porque, pela legislação vigente, o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS na importação é o “*do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior*” (artigo 12, inciso IX, da Lei Complementar nº 87/96).

É nesse preciso instante que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária encontra-se apto a exigir o recolhimento do tributo de um sujeito passivo já determinado. Esse posicionamento decorre de um raciocínio lógico, tendo em vista que não é possível a ocorrência do fato gerador de um tributo sem que a lei expressamente designe quem deve constar no polo passivo da obrigação tributária naquele exato momento.

Se fosse adotada a interpretação de que o estabelecimento onde ocorrer a entrada física da mercadoria é o contribuinte obrigado a efetuar o recolhimento do imposto estadual (nos termos do artigo 121, inciso II, do Código Tributário Nacional), estar-se-ia diante de uma situação em que:

1. não haveria sujeito passivo determinado, no momento da ocorrência do fato gerador do ICMS na importação, porque a escolha ficaria condicionada a uma entrada física da mercadoria importada que somente se materializaria em momento posterior ao desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas (elemento temporal);
2. o estabelecimento no qual as mercadorias entraram fisicamente seria o sujeito passivo da obrigação tributária com a exclusão de qualquer outro, haja vista que tal responsabilidade não seria solidária, nos termos do artigo 124 do Código Tributário Nacional.

Meu convencimento de que o artigo 11, inciso I, letra “d”, da Lei Complementar nº 87/96 destina-se à determinação do sujeito ativo da obrigação tributária é confirmado pelo artigo 573, inciso I, do RICMS/97, que assim se expressa:

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;

Como se pode observar, o dispositivo regulamentar estabelece uma clara distinção entre o estabelecimento importador, isto é, aquele que promoveu a importação, e o estabelecimento onde ocorreu a entrada física das mercadorias importadas – pode haver coincidência, se a entrada física da mercadoria ocorrer no estabelecimento da pessoa jurídica que promoveu a importação, mas pode não haver tal coincidência quando o importador destinar fisicamente as mercadorias para uma pessoa jurídica situada em outro Estado, sem que tenha havido o trânsito pelo estabelecimento do mencionado importador.

O artigo 573, § 1º, do diploma regulamentar antes mencionado, dispõe que o imposto devido na operação será pago pelo importador, e não pelo estabelecimento onde ocorrer a entrada física das mercadorias, mediante documento de arrecadação próprio previsto na legislação baiana ou por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), emitindo a nota fiscal

competente para documentar a entrada da mercadoria importada em seu estabelecimento. Veja-se a transcrição abaixo:

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 não originais).

Na hipótese deste PAF, o contribuinte (ou sujeito passivo da obrigação tributária) é o importador/adquirente constante das Declarações de Importação – a empresa Carboflex Produtos e Serviços Especiais Ltda., CNPJ nº 16.180.770/0004-46, estabelecida na Rua 04 Rodovia Amaral Peixoto nº 796, São José do Barreto, em Macaé, no Estado do Rio de Janeiro, porquanto é o importador jurídico e proprietário das mercadorias importadas.

Este vem sendo o entendimento pacífico neste Conselho de Fazenda, porque, usualmente, o “adquirente” constante na Declaração de Importação é o destinatário jurídico final das mercadorias importadas. É no estabelecimento do adquirente que as mercadorias ou bens trazidos do exterior serão utilizados: no ativo imobilizado, em seu processo produtivo, para posterior revenda ou mesmo transferência para outros estabelecimentos da empresa.

Em conclusão, o contribuinte obrigado ao recolhimento do ICMS ao Estado da Bahia deve ser o adquirente constante das Declarações de Importação acima referidas - o estabelecimento da empresa Carboflex Produtos e Serviços Especiais Ltda., CNPJ nº 16.180.770/0004-46, estabelecida na Rua 04 Rodovia Amaral Peixoto, 796, São José do Barreto – em Macaé, no Estado do Rio de Janeiro – considerado o real importador e proprietário das mercadorias oriundas do exterior.

Todavia, verifico que foi autuado, não o estabelecimento importador constante nas declarações de importação, mas o destinatário físico dos bens importados do exterior, situado no território baiano, ilegítimo, portanto, para figurar no polo passivo da relação tributária de importação materializada pelas Declarações de Importação nºs 11/0508650-1 e 11/0519453-3.

Podem ser citados diversos acórdãos em que este Conselho de Fazenda Estadual expressa o mesmo entendimento: CJF nºs 0108-11/11, 364-11/10, 0068-11/10, 0242-12/11, 0144-12/11, 0108-12/11, 0112-11/11, 0117-11/11, 0120-11/11, 0090-12/11, 0032-11/11, 0006-11/11, 0065-12/13, 0410-11/12, 0205-11/12, 0187-11/12 e 0150-11/12.

Por fim, observo, em resposta à indagação feita pelo recorrente, que o critério da entrada física no estabelecimento é útil para determinar o sujeito ativo da obrigação tributária, porém o fato gerador do ICMS na importação de mercadorias do exterior é o desembaraço aduaneiro, como disposto no inciso IX do artigo 12 da Lei Complementar nº 87/96, anteriormente reproduzido.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mas, de ofício, decreto a NULIDADE do Auto de Infração por ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese o sempre brilhante entendimento da i. Conselheira Relatora, peço *venia* para discordar do seu posicionamento neste julgamento, sobre os sujeitos que compõem os pólos da obrigação tributária em questão.

Julgo para o deslinde do feito, que devemos perquirir em primeiro lugar quem é o sujeito passivo da exação na operação de importação vivida nos autos. Socorrem-nos nesta tarefa os já citados artigos 4º, 11 e 12 da LC 87/96 que assim determinam:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

(...)

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

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

e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;

(...)

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

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

No caso trazido nos autos, não resta dúvida pelo julgamento da n. Relatora que o importador da mercadoria é a filial empresa Carboflex Produtos e Serviços Especiais Ltda., CNPJ nº 16.180.770/0004-46, estabelecida na Rua 04 Rodovia Amaral Peixoto nº 796, São José do Barreto – em Macaé, no Estado do Rio de Janeiro, porquanto adquirente das mercadorias desembaraçadas.

Contudo, neste caso, não podemos somente nos ater ao conceito legal de entrada física para estabelece o Sujeito Passivo da exação, pois, a filial estabelecida no Rio de Janeiro não é um mero agente facilitador da importação, mas também um estabelecimento que realmente usa o produto importado objeto da autuação, ou seja, temos que analisar também a questão sobre o enfoque do destinatário jurídico da mercadoria, conforme entendimento do STF para identificar os responsáveis pela importação, conforme se vê nas decisões proferidas em diversos Recursos apreciados pelo Supremo Tribunal Federal em período recente, como por exemplo:

RE 396859 AgR / RJ - RIO DE JANEIRO
AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE
Julgamento: 26/10/2004
Órgão Julgador: Primeira Turma

EMENTA: O ICMS incidente na importação de mercadoria é devido ao Estado onde estiver localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o estabelecimento importador: precedente (RE 299.079, Carlos Britto, Inf/STF 354).

RE 299079 / RJ - RIO DE JANEIRO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): 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.

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.

Portanto, mesmo com a dúvida quanto à entrada física da mercadoria no estabelecimento de Macaé, entendo que, tanto pelos documentos trazidos aos autos, (Declarações de Importação nºs 11/0508650-1 e 11/0519453-3, fls. 12 a 21, manifesto de cargas, fls. 28 e 29) quanto pela própria natureza do estabelecimento filial que utiliza a mercadoria importada, vislumbro que a filial no Rio de Janeiro é o Sujeito Passivo da obrigação tributária.

Entretanto, a minha divergência ao entendimento da n. Relatora também se dá em relação ao Sujeito Ativo da presente obrigação tributária, baseado no mesmo artigo da Constituição – Art. 155, §2º, IX, ‘a’ – que alicerçou a interpretação do voto condutor deste julgamento.

Para melhor juízo, reproduzo a norma do mencionado artigo constitucional:

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;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

Ora, se não há dúvida que o Sujeito Passivo da obrigação tributária está situado no Rio de Janeiro, como não pode ser este Estado o Sujeito Ativo da obrigação tributária na importação em questão diante da parte final da alínea ‘a’, inciso IX, §2º, art. 155 da Constituição Federal?

Julgo que a melhor interpretação dada ao caso é reconhecer que o Estado do Rio de Janeiro é o Sujeito Ativo da exação ora vergastada e o Sujeito Passivo é o estabelecimento filial situado em Macaé.

Ex positis, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto, para julgar improcedente a infração lançada nos autos.

VOTO EM SEPARADO

De plano devo registrar a excelência do voto da nobre relatora do presente PAF, ao tempo em que peço vênica para divergir do seu entendimento no que concerne a sujeição ativa da relação estabelecida pelo Auto de Infração sob exame.

Em que pese a nobre relatora concluir, com base no Conhecimento de Frete nº 002918 e no Manifesto de Carga RIO/SSA nº 000111/11, que não houve transito da mercadoria importada pelo estabelecimento importador, aí, entendido a filial de Macaé, entendo que tais elementos são insuficientes à determinação de que as referidas mercadorias foram internalizadas no estabelecimento autuado em São Sebastião do Passé/Ba.

O fato é que o conjunto probatório da acusação fiscal é frágil, pois, não estabelece com a veemência que o caso exige, que deve ser adotado o critério da entrada física, supostamente ocorrida no estabelecimento da Recorrente em São Sebastião do Passé, no Estado da Bahia. Tal entendimento se fundamenta no fato de há nos autos documentos fiscais que apontam na direção de que houve circulação das mercadorias entre o local de desembaraço, a filial de Macaé

(estabelecimento importador) e o estabelecimento autuado, ou seja, mesmo que se adote o entendimento da n. Relatora no que concerne ao local de internalização da mercadoria, tal entendimento contraria os documentos fiscais jungidos aos autos que dizem exatamente o contrário.

Além da contradição revelada acima, a análise do Conhecimento de Frete e do Manifesto de Carga, apesar de sugerir, e apenas sugerir, que a mercadoria não passou pelo estabelecimento importador, vejo que o trajeto feito pelo transportador, me permite considerar que a mercadoria saída da cidade do Rio de Janeiro com destino ao Estado da Bahia, pode, perfeitamente, ter passado pela Cidade de Macaé (domicílio do importador), haja vista que tal passagem implica em um pequeno desvio de aproximadamente 80km em uma viagem de 1.700km.

Por tudo o quanto exposto, a considerar os elementos trazidos aos autos, concluo que não se pode garantir que a internalização das mercadorias não tenha acontecido no estabelecimento importador, pois, o conjunto probatório é contraditório e por consequência insuficiente a determinar que o Estado da Bahia é parte ativa na relação jurídico-fiscal em tela.

Com tais fundamentos, aplicando o benefício da dúvida, que deve, por princípio geral de direito, favorecer o réu, *in casu*, o Contribuinte, entendo que a autuação é improcedente, valendo-me também do voto divergente (vencido), prolatado em Primeira Instância administrativa.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, decretar a **NULIDADE**, por ilegitimidade passiva, do Auto de Infração nº **117926.0002/11-5**, lavrado contra **CARBOFLEX PRODUTOS E SERVIÇOS ESPECIAIS LTDA.**

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Valnei Sousa Freire, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTOS DIVERGENTE e EM SEPARADO – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – VOTO EM SEPARADO

ROSANA JEZLER GALVÃO - REPR. DA PGE/PROFIS