

A. I. Nº - 299689.0102/12-3  
AUTUADO - VIAÇÃO JEQUIÉ CIDADE SOL LTDA  
AUTUANTE - ALBA MAGALHAES DAVID KLINSIEK  
ORIGEM - INFAZ JEQUIÉ  
INTERNET 03.05.2013

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0084-04/13

**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 a 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, sendo devido o imposto ao Estado da Bahia, nos termos do artigo 573, I, do RICMS/97, consubstanciado nos termos da alínea “d” do inciso I, do art. 11 da Lei Complementar 87/96, bem assim o art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal. Infração subsistente por legitimidade passiva nos termos da aplicação da regra de solidariedade encartada no dispositivo do inciso I, art. 124, do CTN. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/08/2012, reclama o ICMS no valor de R\$ 772.542,72, acrescido de multa de 60%, sob acusação de 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 ter ocorrido em Estado diverso de seu domicílio.

Consta no campo “Descrição dos fatos” do Auto de Infração: “A empresa Columbia Trading S/A, CNPJ 46.548.574/0001-08, estabelecida na cidade de Vitória no Estado do Espírito Santo, intermediou importação de um helicóptero através da DI 12/0061223-1 (fl. 11), com registro em 10/01/2012, por conta e ordem da empresa Viação Jequié Cidade Sol Ltda, CNPJ 14.602.189/0001-05, estabelecida na cidade de Jequié, neste Estado, que configura na referida DI como adquirente. Sendo esta última a importadora de fato e sendo o destino físico do bem importado o Estado da Bahia, conforme documentação em anexo, ao deixar de recolher o ICMS em favor deste Estado, o contribuinte infringiu o art. 572, combinado com art. 573 do RICMS/BA e o Conv. ICMS 135/2002”.

O autuado, às fls. 33 a 54 dos autos, apresenta sua impugnação administrativa, na qual aduz tratar-se de uma empresa dedicada ao transporte de passageiros, rodoviário e de superfície, este último na condição de transporte turístico. Diz que exerce suas atividades desde 1968 e conta com grande prestígio no setor, razão pela qual tem por premissa empresarial o cumprimento regular de suas obrigações, com o intuito de preservar a sua regularidade fiscal.

No entanto, em que pesem os esforços empreendidos, alega que, em 11/09/2012, foi surpreendida com o recebimento do Auto de Infração (AIIM) em voga, lavrado para a cobrança de ICMS-

Importação no valor de R\$ 772.542,72, acrescido dos respectivos encargos legais, que supostamente não foi pago por ocasião da aquisição de um helicóptero importado à sua conta e ordem pela empresa Columbia Trading S/A, CNPJ nº 46.548.574/0001-08, em meados de janeiro de 2012.

Assim, alega que, não assiste nenhuma razão à autuação nos termos que passo a expor:

Preliminarmente argui a nulidade formal do auto de infração em razão da incompatibilidade entre o fato penalizado e a regra sancionatória, bem como a penalidade impostas à impugnante. Diz que é obrigação da autoridade fiscal cumprir os pressupostos de forma para a constituição dos créditos tributários cientificados aos contribuintes por meio de Autos de Infração (“AIIM”), conforme dispõem o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e o art. 39 do Decreto Estadual nº 7.629/99. Destaca que, entre eles, está a correta descrição do fato tipificado e a indicação do dispositivo legal que lhe faça a previsão e a imputação da penalidade cabível pela infração que se aponta ocorrida.

Então diz que, no AIIM ora impugnado, é imputada a multa no importe de 60% do valor do imposto supostamente não recolhido com fundamento no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96. A referida norma tem a seguinte redação:

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*f) **Quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei** que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal. (grifamos)*

Logo, destaca que, como se depreende do dispositivo supra, a norma que comina a penalidade imputada à ora Impugnante trás em sua hipótese material a previsão de fato inespecífica, que pode abarcar com exceção dos demais fatos já especificados na Lei nº 7.014/96, qualquer outro fato que queira a autoridade fiscal considerar para fins de atribuir sanção.

Contudo, diz que a imputação de sanção a fato não estritamente tipificado na Lei afronta não só a constitucional legalidade estrita, como o disposto no art. 39, inc. V, “c” do Decreto Estadual nº 7.629/99, que impõe ao agente fiscal o dever de observância à Lei para a lavratura do auto de infração e constituição do crédito tributário.

Destaca que não se está aqui a discutir a legalidade do fundamento legal da multa imputada, mas sim a ilegalidade do ato da autoridade fiscal que a elegeu como norma sancionatória para a infração que descreveu ter a praticado; pois o fundamento legal para penalizar a infração verificada é do entendimento/eleição da autoridade fiscal.

Nesse aspecto, ressalta que o ato de lançamento compreendido no Auto de Infração combatido, à luz do art. 142 do CTN, é absolutamente vinculado, ou seja, vinculado à Lei no sentido do dever de lançar e no sentido da observância do conteúdo possível. E se assim é, o Decreto Estadual nº 7.629/99 prescreve categoricamente no art. 39, inc. V, “c” que:

*Art. 39. O Auto de Infração conterá:*

*V - a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação:*

*c) em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente;*

Ou seja, conclui o autuado, ao agente fiscal é obrigatório no exercício de sua função lançadora, ao imputar uma sanção ao contribuinte, indicar a correta norma na qual esteja tipificada a infração que alega ter aquele cometido, e em relação a qual lhe imputa uma penalidade pecuniária.

Portanto, destaca que, o ato da autoridade fiscal que imputa sanção prevista em norma, onde não descreve a infração que alega ter cometido, é NULO, porque está produzido em desrespeito ao prescrito no art. 39, inc. V, “c” do Decreto Estadual nº 7.629/99, viciando com isso o Auto de Infração lavrado, na medida em que não se pode ser penalizado por lançamento que é nulo em sua forma. Diz, então, que evidente que se está diante de nulidade que é insanável no AIIM ora combatido!

No mérito, em relação a importação por conta e ordem e o local de pagamento do ICMS importação, é cediço que em razão da forte tendência de terceirização no meio empresarial, as importações realizadas por empresas comerciais importadoras, entre elas as *tradings companies*, têm se justificado pela redução de custos e especialização necessária às operações de comércio exterior, em detrimento das operações diretas e próprias.

Alega que, nas modalidades “por conta e ordem” e “por encomenda”, as importações realizadas pelas empresas comerciais importadoras são reguladas pelas INs SRF 225/02 e 634/06 no que tange aos procedimentos, tais como: exigem a apresentação e registro junto à SRF de contrato previamente firmado entre a empresa adquirente e a trading, que identificará a fonte de recursos a ser utilizada para a importação (se da empresa adquirente, estar-se-á diante da modalidade por conta e ordem; se os recursos forem da trading, estar-se-á diante da modalidade por encomenda), assim como a divisão de responsabilidades entre os envolvidos.

Nada obstante a não aquisição da propriedade dos bens importados, diz que, a trading, na operação de conta e ordem, sofrerá a tributação pelo ICMS tanto na entrada das mercadorias (importação) quanto na saída (remessa) das mesmas para a entrega ao adquirente, por força das normas gerais deste imposto, prescritas no regime do art. 155 e seguintes da Constituição Federal; artigo 146, III, da Carta Magna e Lei Complementar nº 87/96.

Isso implica dizer, destaca o autuado, que o regime tributário relativo ao ICMS aplicável às operações de importação por conta e ordem está estabelecidos no art. 155 e seguintes da Constituição Federal; no artigo 146, III, da Carta Magna e na Lei Complementar nº 87/96, o qual deve ter sido reproduzido na legislação de cada Estado da Federação (RICMS), editadas em observância às primeiras.

No entanto assevera que, em detrimento do regime tributário constitucional e legal pertinente ao ICMS importação, a autoridade fiscal exige da Impugnante pelo AIIM ora combatido o pagamento de montante lançado a título daquele imposto. Isto porque, diz o Contribuinte Autuado, na linha da legislação de regência, o local onde está estabelecido o importador, destinatário jurídico das mercadorias importadas, consiste no critério de territorialidade que informa a obrigação de pagamento do ICMS importação. E sendo assim, diz que, o ICMS importação da operação autuada foi recolhido pelo seu contribuinte, no caso, a trading importadora, para o Estado do Espírito Santo, uma vez que foi neste Estado desembaraçado o helicóptero importado.

Nesse sentido, diz que a jurisprudência e a grande parte da Dogmática brasileira, partindo da premissa de que o negócio jurídico e o despacho de importação se realizam entre o importador nacional e o fornecedor situado no exterior, sem qualquer interferência do comprador ou destinatário final, corroboram o critério eleito: o ICMS Importação deverá ser recolhido para o Estado onde estiver situado o destinatário jurídico da mercadoria, ou seja, para o Estado onde está estabelecido o importador. Destaca alguns julgados, bem como cita acórdãos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

Sobre o mérito destaca, também, o autuado, o aspecto do local da operação estabelecido na LC nº 87/96, onde diz que, muito embora claro o critério espacial ditado pelo legislador constituinte, dúvidas surgiram acerca do significado da expressão “destinatário da mercadoria, bem ou serviço”. Por essa razão, em atendimento ao disposto no art. 146, III da CF, foi editada a Lei

Complementar nº 87/96, que elucidou a expressão questionada, a qual vai ao encontro do critério constitucional. Confira-se:

*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:*

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

*§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exercam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

Diz que, da norma em análise, depreende-se que o estabelecimento considerado para fins da regra-matriz do ICMS Importação é o estabelecimento que receber a entrada física das mercadorias desembarçadas. Esta norma deve ser interpretada em conjunto com o critério constitucional, ou seja, associando-o à figura do importador e, conseqüentemente, à sua sujeição passiva. Entendimento diverso, alega o autuado, importaria à norma complementar a sanção da inconstitucionalidade.

Destaca, então, que a operação autuada não envolve uma simples mercadoria, portátil de um lado para o outro. O objeto da importação *in casu* é um helicóptero, que não pode ser transportado para dentro do estabelecimento da importadora, tampouco da adquirente, como quer fazer crer a autoridade fiscal. O critério “entrada física” há de ser contextualizado com a espécie de bem importado. E para tanto, diz que, só há de se considerar como ingresso físico deste bem, ocorrido após o desembarço, o ocorrido no próprio aeroporto, na área da Infraero do município de Vitória/ES, registrado juridicamente no estoque da trading importadora, haja vista que uma aeronave não pode ser transportada para fins de ingresso físico até algum estabelecimento comercial.

Reforça que, diferentemente dos demais tipos de mercadorias e/ou bens, um helicóptero não pode ser estocado em um armazém ou em uma área de estoque de um estabelecimento que não tenha sua sede dentro de um hangar. Por isso, o critério entrada física disposto na Lei 87/96 e no Decreto Estadual nº 6.284/97 (RICMS/BA), há de ser interpretado em conformidade com a casuística, ou seja, a entrada física a ser considerada deste bem importado é a ocorrida em um aeródromo.

No caso em tela, diz que, o fato “*entrada física*” tem de ser visto como permanência física, pois após o desembarço, o helicóptero não foi retirado do aeroporto de Vitória/ES. Destaca que foi registrado no estoque da empresa importadora – Nota Fiscal nº 10.492, e só depois foi remetido para a ora Impugnante.

Diz então que o critério entrada física especificado nas normas legais citadas, é indicativo, portanto, do primeiro local para onde é levada a mercadoria após o desembarço. Em se tratando de um helicóptero, ele não pode ser levado para lugar algum que não um aeroporto. Sendo assim, o critério a se perquirir é qual o local em que se encontrava a aeronave após o desembarço com animus fático e jurídico, pois este será indicativo da entrada física do bem nacionalizado!

No caso de que se cuida, diz que o helicóptero deu entrada no aeroporto de Vitória/ES e lá permaneceu na posse física e jurídica da importadora, ou seja, a entrada física do bem em questão se deu em Vitória, no Estado do Espírito Santo, razão pela qual para a esse Estado foi pago o ICMS importação.

Ainda sobre o mérito, o Contribuinte Autuado trás a tona os aspectos das normas que regulam a definição do sujeito passivo do ICMS importação na formas a seguir descritas:

- nos termos do § único do art. 121 do CTN, “*contribuinte é aquele que mantém relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador*”;
- de acordo com o artigo 155, §2º, IX, a, da CF, o fato gerador do ICMS importação é, inequivocadamente, “*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*”;
- o artigo 2º, §1º, I, da LC nº 87/96, prescreve que o fato gerador é a entrada de mercadoria importada, qualquer que seja a sua finalidade (seja qual for a origem da operação);
- ainda de acordo com a LC nº 87/96, art. 4º, § único, I, o contribuinte do ICMS é o importador, ou seja, “*toda pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade, importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento*”.

Em todas as regras, destaca o autuado, que a prescrição legal converge para um único sentido: considera-se como contribuinte de ICMS na operação de importação **o importador**, seja ele pessoa física ou jurídica, independentemente da natureza jurídica da importação, haja vista a irrelevância da modalidade do negócio jurídico realizado para fins de determinar o fato gerador do ICMS importação. A este respeito cita voto da Ministra Ellen Gracie do Supremo Tribunal Federal, resposta a Consulta nº 1.152/91 da Secretaria da Receita Federal, entre outros fundamentos.

Diz então, que no presente caso, todos os fatos atestam que a importadora em questão não é a impugnante, e sim a trading importadora, que efetivamente praticou o fato gerador do ICMS importação. Portanto, o adquirente não pode ser confundido (ou presumido) com o real importador, pois em hipótese alguma realizou o fato gerador do ICMS importação, consubstanciado pelo despacho aduaneiro de importação, requisito legal para a caracterização do estabelecimento importador, contribuinte do imposto e sujeito passivo da obrigação tributária.

Nesse sentido, requer que se observe o disposto na IN SRF 225/02, que, a luz do entendimento, é a norma fundamental para a operação de importação por conta e ordem de terceiros, e que determina que o importador será aquele que promover o despacho de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado:

*“Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

*Parágrafo único. Entende-se por **importador por conta e ordem de terceiro** a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial”.*

Destaca também as disposições do artigo 110 do CTN, onde reza que “*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de seus institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*”. Ou seja, diz o autuante, o importador não pode ser confundido com o comprador no mercado nacional, pois este não é contribuinte do imposto e não realiza o fato gerador do ICMS.

Na operação realizada entre a impugnante e a trading importadora, diz que, a situação fática e jurídica ilustra todos os elementos tal como previstos em todo o arcabouço legislativo citado: a impugnante não realizou o fato gerador do ICMS importação (desembaraço aduaneiro), este foi

praticado pela trading importadora, que foi responsável pela entrada física do helicóptero e registro do mesmo em seus estoques, já tendo pago o tributo ao Estado do Espírito Santo, território onde é contribuinte. Com a remessa posterior ao Estado da Bahia, a trading importadora praticou um segundo fato gerador distinto do primeiro, pelo que recolheu o ICMS interno, em conformidade com as regras de operações interestaduais.

Por todo o exposto, o Contribuinte Autuado, serve-se da presente impugnação administrativa para requerer a declaração da nulidade do AIIM ora combatido em acolhimento da preliminar arguida; ou, não sendo este o entendimento desse Conselho de Fazenda, no mérito, julgar totalmente improcedente o presente AIIM, uma vez que não há se falar em operação direta de importação por parte da impugnante, mas sim de importação realizada por empresa importadora que é o efetivo sujeito passivo do ICMS importação da operação autuada, e que já efetuou o pagamento do tributo devido ao Estado credor; de modo que inexistente obrigação a ser exigida.

A autuante presta Informação Fiscal às fls. 73 a 80 dizendo que autuado inconformado com o presente Auto de Infração requer sua nulidade ou improcedência sob as alegações que a seguir serão analisadas:

Requer nulidade por imprecisão na descrição do fato tipificado e na indicação do dispositivo legal que lhe faça a previsão e a imputação da penalidade cabível pela infração que se aponta ocorrida, vez que a multa imputada à Autuada se fundamenta na alínea “f” do Inciso II do Art. 42 da Lei 7014/96 que traz em sua hipótese material a previsão de fato inespecífica, tendo sido o fundamento legal para penalizar pela infração verificada do entendimento/eleição da autoridade fiscal.

Ressalta, portanto, que o ato de lançamento tem que ser absolutamente vinculado, ou seja, ao agente fiscal é obrigatório no exercício de sua função lançadora, ao imputar uma sanção ao contribuinte, indicar a correta norma na qual esteja tipificada a infração que alega ter aquele cometido, e em relação a qual lhe imputa uma penalidade pecuniária, sob pena de se estabelecer o cerceamento de defesa. Cita a legislação pertinente.

O presente auto de infração traz em sua folha 01 a descrição da infração de forma clara e concisa e o fato que motivou sua lavratura vem descrito na mesma folha. A previsão legal está definida no RICMS/BA, cujos artigos (58-I, 572, 50-I-“d”) são trazidos ao auto pelo próprio sistema de emissão de auto de infração (SEAI), tendo sido ratificada e enriquecida na citação do Art. 573 e Conv. ICMS 135/2002, que os citam.

Quanto a multa aplicada por sua vez, ao contrário da alegação da Autuada, não é uma escolha do Autuante, é inserida automaticamente no auto de infração pelo próprio SEAI, conforme a infração detectada; e claro está que se trata de previsão de fato específico, com fundamento no RICMS/BA e Lei nº 7.014/96 a cuja legislação se encontra vinculado. Não há que se falar em cerceamento de defesa.

Em relação ao mérito, diz que a autuada alega (i) que na modalidade “por conta e ordem” as importações realizadas pelas empresas comerciais importadoras são reguladas pelas INs SRF 225/02 e 634/06, no que tange aos procedimentos; (ii) que atendendo ao critério de territorialidade o ICMS importação da operação autuada foi recolhido pelo seu contribuinte, no caso a trading importadora, para o Estado do Espírito Santo, local onde está estabelecido o importador, destinatário jurídico das mercadorias importadas, sendo a ora Impugnante simples compradora no mercado nacional; (iii) que pelo que se depreende da LC 87/96 e da própria legislação baiana (cita o art.573, inciso I do RICMS/BA) o estabelecimento considerado para fins da regra-matriz do ICMS importação é o estabelecimento que receber a entrada física das mercadorias desembaraçadas; e (iv) que em todas as regras a prescrição legal converge para um único sentido: considera-se como contribuinte de ICMS na operação de importação o importador.

Diz então, que o Autuado se firma principalmente nas INs SRF 225/02 e 247/02, entretanto o Conv. ICMS 135/02 foi celebrado justamente para vetar aplicação das normas exaradas naquelas instruções normativas no que respeita à definição do sujeito passivo da obrigação de pagar o ICMS nas operações de importação.

Assim, destaca que, dentro da ótica da legislação à qual o Autuante está vinculado, o sujeito passivo desse imposto é a Autuada, a importadora de fato, posto que o destino físico do bem é a Viação Jequié Cidade Sol Ltda, situado no município de Jequié. O bem importado teve como seu destino físico o estado da Bahia. A permanência do bem no estado do Espírito Santo esteve vinculada tão somente ao processo de regularização de sua importação, tendo o helicóptero aguardado sua liberação pela SRF no Aeroporto Internacional de Vitória em razão do desembaraço aduaneiro ter ocorrido naquele local, do mesmo modo que uma mercadoria que viesse através de um porto alfandegado teria que aguardar lá seu desembaraço.

Não sendo assim, diz, então, que significado teria toda essa legislação que determina seja recolhido o ICMS ao estado onde *“estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”* (CF art. 155), ou *“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”* (RICMS/BA art. 573).

Complementa dizendo que, em texto Constitucional que trata do ICMS, (art. 155, inciso IX, alínea “a”, e inciso XII, alínea “d”) está posto que cabe *“o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”*. Assim destaca: ora, o destinatário do bem em questão é a Viação Jequié Cidade Sol Ltda. A trading apenas intermediou a importação. O contrato entre o contribuinte e a Trading (fls. 15 a 25) e o RE (fls. 06 e 07) deixam claro o papel e a responsabilidade de cada ente e a quem se destina o bem importado, muito diferente da interpretação da Autuada que reduz o seu papel a *“simples compradora no mercado nacional”*.

Diz que, nos citados documentos vê-se que a Viação Jequié comprou o helicóptero da Rotor Aviation e não da Columbia Trading, inclusive toda a transação comercial (vide citado contrato) foi levada a efeito pela empresa autuada e é ela que consta no RE como adquirente do bem e não a Columbia. Questiona, então: *“como então estaria comprando no mercado nacional?”* Conclui dizendo, aliás, é o que aponta o próprio título da transação *“Importação por Conta e Ordem da Empresa”*.

Prosseguindo nos seus argumentos, diz a Fiscal Autuante, o bem, por se tratar de um helicóptero, permaneceu no aeroporto de Vitória apenas o tempo necessário ao processo de desembaraço. A Autuada tem razão em dizer que a *“entrada física”* tem que ser contextualizada. No presente contexto o *animus* fático e jurídico indica claramente o destino físico do bem - o estado da Bahia - onde se situa o estabelecimento do importador que adquiriu o helicóptero utilizando-se do serviço da trading, e cita os passos do processo de importação do helicóptero: (i) DI registrada em 10.01.2012; (ii) desembaraço em 11.01.2012; e (iii) saída para a adquirente em 11/01/12 (mesma data do desembaraço).

Diz ainda, a Fiscal Autuante, que na LC 87/96 encontramos reforço para esse entendimento quando na alínea “d” do inciso I, do art.11, fica definido como estabelecimento responsável aquele onde ocorrer a entrada física e na alínea “e” o domicílio do adquirente, quando não estabelecido. Supondo-se portanto que um adquirente, pessoa física, de um bem importado, um helicóptero, por exemplo, tivesse se utilizado de uma trading para intermediar sua importação, seria considerado estabelecimento não o aeroporto, nem mesmo a sede da trading, mas o domicílio do adquirente. Então, além da interpretação específica da alínea “d”, se a associarmos à alínea “e”, para buscar por outra via de alcance da intenção do legislador, encontraremos

convergência para o estabelecimento do adquirente, importador de fato da mercadoria ou bem, diferentemente do que quer fazer crer a Autuada.

Por fim, diz que o entendimento que ensejou a lavratura do presente auto de infração está ratificado em julgamentos de casos similares, conforme ementas abaixo transcritas, com suporte no art. 573-I do RICMS/BA, e cita alguns Acórdãos de primeira instância.

Desta forma, considerando que os argumentos da Autuada se prendem a legislação (IN SRF 225/02) não aplicável ao caso em questão, conforme Conv. ICMS 135/02 e ao seu entendimento de inconstitucionalidade, matéria não discutida no âmbito administrativo, e pela argumentação exposta na presente informação fiscal lastreada na legislação pertinente à operação ora discutida, além de julgamentos precedentes supracitados, pede, s.m.j, que seja o presente auto de infração julgado procedente.

### VOTO

Versa o presente Auto de Infração sobre a falta de recolhimento do ICMS Importação, relativo a mercadorias procedentes do exterior, destinados fisicamente a estabelecimento localizado neste Estado sem transitar pelo estabelecimento importador estabelecido em outra unidade da Federação, quando o desembaraço aduaneiro ocorre em estado diverso de seu domicílio.

Preliminarmente o defendente argui a nulidade formal do auto de infração em razão da incompatibilidade entre o fato penalizado e a regra sancionatória, bem como a penalidade impostas à impugnante. Diz que é obrigação da autoridade fiscal cumprir os pressupostos de forma para a constituição dos créditos tributários cientificados aos contribuintes por meio de Autos de Infração. Destaca que, entre esses pressupostos, está a correta descrição do fato tipificado e a indicação do dispositivo legal que lhe faça a previsão e a imputação da penalidade cabível pela infração que se aponta ocorrida.

Contudo, da análise das peças processuais, rejeito a preliminar de nulidade, pois verifico que o lançamento preenche as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, o qual a exerceu plenamente, tendo o fato imputado sido descrito com clareza e o sujeito passivo demonstrado pleno entendimento da acusação fiscal, ao apresentar razões de mérito condizentes à imputação, comprovando a inexistência de qualquer prejuízo ao pleno exercício do seu direito de defesa.

No mérito a autuação diz respeito à falta de recolhimento do ICMS importação de mercadorias procedentes do exterior, onde o desembaraço aduaneiro ocorreu em unidade da Federação diversa da do domicílio em que se destina a mercadoria importada, conforme estabelece inciso I do art. 573, do RICMS/BA, consubstanciado nos termos da alínea “d” do inciso I, do art. 11 da Lei Complementar 87/96, bem assim o art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal.

Compulsando os autos, verifiquei que a operação de importação constante da DI nº 12/0061223-1 (fl.11) refere-se às Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) nºs 10.492 (fl. 13) e 10.498 (fl. 13), todas emitidas pela importadora Columbia Trading S/A, I.E. nº 082004161, CNPJ/MF nº 46.548.574/0001-08, estabelecida na cidade de Vitória no Estado do Espírito Santo, que atuou como importadora da operação nos termos do Contrato de Importação de Mercadoria por Conta e Ordem de Terceiros, acostado aos autos as fls.15 a 25, conforme descrito na alínea “b” do item 2.2 inserto no capítulo das Declarações Preliminares do citado contrato.

A NF-e nº 10.492, com data de emissão em 11/01/2012, tem como descrito no campo natureza da operação o indicativo de *Outras Entradas – Importação por Conta e Ordem de Terceiros*, acobertando a entrada do produto – *Helicóptero* – no estabelecimento da Columbia Trading S/A, situada na cidade de Vitória no Estado do Espírito Santo. Por sua vez, a NF-e nº 10.498, emitida



em 11/01/2012, com natureza da operação indicando *Outras Saídas – Transferência de Posse*, tem como destinatário do produto – *Helicóptero* – a empresa Viação Jequié Cidade do Sol Ltda, I.E. nº 25952359, CNPJ/MF nº 14.602.189/0001-05, Contribuinte Autuado, estabelecido na cidade de Jequié, Estado da Bahia. O que caracteriza eminentemente um ato de prestação de serviço da empresa Columbia Trading para a empresa Viação Jequié Cidade do Sol Ltda no processo de importação do Helicóptero adquirido junto a American Eurocopter estabelecida nos Estados Unidos, conforme se pode concluir do descritivo no corpo da DI acostada aos autos à fl. 10.

Da análise dos documentos acostados aos autos, corroborado pelo que dispõe os termos da alínea “d” do inciso I, do art. 11 da Lei Complementar 87/96 e o art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal não resta dúvida em afirmar de que o ICMS relativo à operação de importação constante da DI nº 12/0061223-1 (fl.11) deve ser recolhido em favor do Estado da Bahia onde ocorreu efetivamente a entrada física do Helicóptero, objeto da presente autuação.

Sabido é que a Lei Complementar 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 dispõe em seu artigo 12, inciso IX:

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

*IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela LCP nº 114, de 16.12.2002)*

Tal dispositivo estabelece o momento no qual o imposto é devido. 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; (Grifo nosso)*

A legislação do Estado da Bahia adotou tais normas em seu Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, datado de 14/03/1997 especialmente no artigo 47:

*Art. 47. O local da operação relativa à circulação de mercadorias ou bens, para efeito de cobrança do ICMS e da definição do estabelecimento responsável, é:*

*X - o do estabelecimento onde ocorra a entrada física da mercadoria ou bem importados do exterior;*

Por sua vez, o artigo 573, inciso I, do mesmo Regulamento, explicita a base territorial para a cobrança do ICMS na importação.

*Art. 573. Nas operações de importação de mercadorias ou bens procedentes do exterior, cabe o recolhimento do imposto sobre elas incidente à unidade federada: (Grifo nosso)*

*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; (Grifo nosso)*

Vê-se, pois, que tais artigos determinam que nas operações de importação de mercadorias ou bens do exterior, o recolhimento do imposto sobre elas incidente deve ser realizado em favor da unidade da Federação onde se situar o estabelecimento e, por conseguinte, ocorrer à entrada física dos mesmos.

A NF-e nº 10.492 (fl.13), datada em 11/01/2012, de emissão da Columbia Trading, indica a entrada do produto helicóptero (Cod. 11279000001) no território nacional (desembaraço aduaneiro), por sua vez, a Columbia Trading emitiu a NF-e nº 10.498 (fl.14), em 11/01/2012, mesma data do desembaraço aduaneiro do produto helicóptero (Cod. 11279000001), transferindo sua posse para a

em empresa Aviação Jequié Cidade Sol Ltda, estabelecida no Estado da Bahia, conforme acordado nos termos do contrato de importação de mercadoria por Conta e Ordem de Terceiros assinado entre as partes acostado aos autos à fls. 15 à 25.

Em momento algum a defesa nega a fidedignidade da assinatura do contrato de importação de mercadoria por Conta e Ordem de Terceiros (fls. 15-25) em que figura a Columbia Trading apenas como importador na operação, o que é confirmado na descrição da DI (fl.06). O adquirente, de fato, da mercadoria objeto da autuação (helicóptero) é a empresa Aviação Jequié Cidade Sol Ltda, conforme depreende da leitura do citado contrato, corroborado pela descrição da própria DI (fl.06), onde consta claramente como a adquirente da mercadoria.

Creio que o deslinde da presente lide está na definição do sujeito ativo na operação. Quanto a esse aspecto não há controvérsia quanto ao qual Estado pertence o ICMS importação, pois a Constituição Federal não deixa dúvidas, estabelecendo no art. 155, § 2º, IX, “a”, que cabe o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

No caso em análise, a mercadoria importada pertence empresa Aviação Jequié Cidade Sol Ltda, estabelecida no Estado da Bahia, desde o desembarço aduaneiro, e não da Columbia Trading, estabelecida no Estado do Espírito Santo, como quer induzir a defesa. Esta empresa, na realidade, atua na operação apenas como uma prestadora de serviço de importação, conforme os termos do contrato de importação (fl. 15-25) assinado entre as partes. Aliás, os termos do item 3.2 do citado contrato expressa bem essa verdade “*as mercadorias deverão ser importadas pela Columbia Trading, ficando sempre evidente em seus registros fiscais e contábeis que se tratam de mercadorias de propriedade da adquirente*”. No caso específico, em análise, conforme se pode observar no corpo da DI (fl.06), a empresa adquirente da mercadoria é a Aviação Jequié Cidade Sol Ltda, estabelecida na Cidade de Jequié, Estado da Bahia.

Do exposto, correto foi o resultado da ação fiscal, desenvolvida pela fiscal autuante, em lavrar o presente auto de infração com exigência do imposto devido na operação de importação amparada pela DI nº 12/0061223-1 (fl.11) em valor correspondente a R\$772.542,72 devido ao Estado da Bahia, conforme demonstrativo de cálculo acostado aos autos a fl. 04, apurado nos termos do art. 52, § único do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, o que, em nenhum momento da manifestação de defesa, foi questionado o cálculo do imposto cobrado pelo defendente.

Sabe-se que o importador jurídico localizado em outro Estado é o responsável pelo pagamento do ICMS relativo às importações que realizar quando as mercadorias não transitarem por seu estabelecimento e for destinada fisicamente a outra unidade da Federação, devendo o imposto ser recolhido para o Estado onde ocorrer a entrada física das mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e do art. 573, I do RICMS/97, abaixo transcrito:

*“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;” (Grifos nossos).*

Em complementação a esse entendimento, no que determina o art. 573, §1º, do mesmo diploma regulamentar citado, abaixo transcrito, o imposto devido nesta operação deve ser pago pelo **importador** 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:

*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).*

Compulsando os autos não se observa nenhum documento que comprove o recolhimento do ICMS Importação devido na operação ao Estado da Bahia. Daí a Fiscal Autuante, consubstanciada no art. 155, § 2º, IX, “a” da Constituição Federal, assertivamente ter lavrado o presente Auto de Infração contra a empresa Viação Jequié Cidade Sol Ltda. estabelecida na Cidade de Jequié, Estado da Bahia, sujeito ativo da operação.

Em que pese o § 1º art. 573 da Lei Complementar 87/96 estabelecer o importador o responsável pelo recolhimento do ICMS, nada obsta a aplicação da regra de solidariedade encartada no dispositivo do inciso I, art. 124, do CTN, que estabelece:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.*

Creio que a situação fática em tela é o de que o Contribuinte Autuado, a empresa Viação Jequié Cidade Sol Ltda, é a pessoa de maior interesse na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal na operação objeto em análise. Apresenta-me a operação caracterizada por uma entrada fictícia e temporária da mercadoria – helicóptero – no estabelecimento do importador direto, a empresa Columbia Trading, para só depois ser transferida ao verdadeiro proprietário da mercadoria, a empresa Viação Jequié Cidade do Sol Ltda, no caso específico ocorrido na mesma data do desembarço aduaneiro da mercadoria, eminentemente, ao nosso entendimento, no sentido de eleger outro sujeito passivo, para contrariar o que determina inciso I, art. 573, da Lei Complementar 87/96, que é recolher o ICMS incidente nas operações de importação à unidade federada onde estiver o estabelecimento em que ocorrer a entrada física da mercadoria objeto da autuação, no caso em tela, o Estado da Bahia

Do exposto, cabe a exigência do ICMS devido na operação de importação amparada pela DI nº 08/0779753-1, objeto da presente autuação, ao estabelecimento adquirente da mercadoria a empresa Viação Jequié Cidade do Sol Ltda, I.E. nº 25952359, CNPJ/MF nº 14.602.189/0001-05, por legitimidade passiva nos termos da aplicação da regra de solidariedade encartada no dispositivo do inciso I, art. 124, do CTN.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299689.0102/12-3**, lavrado contra **VIAÇÃO JEQUIÉ CIDADE SOL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$772.542,72**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, incisos II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR