

**PROCESSO** - A. I. Nº 108880.0101/13-7  
**RECORRENTE** - FAVAB S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0174-03/13  
**ORIGEM** - INFAC INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 06/02/2014

### 3ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO CJF Nº 0015-13/14

**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 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-BA/97. Infração subsistente. Rejeitada o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que confirmou integralmente o lançamento fiscal, condenando o autuado ao pagamento de ICMS no valor total de R\$58.258,22, com multas de 60%, previstas no art. 42, II, “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais.

O Auto de Infração lavrado em 26/03/2013 decorre de duas infrações, contudo apenas a infração 2 motiva o Recurso Voluntário, tendo a seguinte acusação:

*Infração 02 – Deixou de recolher o ICMS devido, no valor de R\$54.717,98, pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento. Multa 60%. Consta que “A empresa realizou importação de matéria prima para a empresa localizada no Estado da Bahia através do Porto de Santos , e equivocadamente recolheu o ICMS para o Estado de São Paulo.”*

Da apreciação das razões de defesa e das informações fiscais, os membros da 4ª JJF, à unanimidade, decidiram pela procedência do Auto de Infração, julgando integralmente subsistentes as infrações acima descritas, tudo com fundamento nas razões expostas no voto do Relator da Decisão recorrida, cuja transcrição se faz, como segue:

### VOTO

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir duas infrações ao sujeito passivo, sendo a primeira relativa ao recolhimento a menos do ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, no valor de R\$3.540,24, em razão de erro na determinação da base de cálculo, pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço e/ou pela utilização incorreta da taxa cambial, e a segunda em razão da falta de recolhimento do ICMS devido, no valor de R\$54.717,98, pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento.*

*No que diz respeito à infração 01, o autuado não se manifestou em sua impugnação, remanescento, portanto, a clara inexistência de lide em torno da acusação fiscal. Logo, considero procedente esse item do Auto de*

*Infração.*

*Quanto à infração 02, o impugnante não refutou a acusação fiscal reconhecendo, inclusive, o cometimento da infração aduzindo que o recolhimento do imposto, por equívoco de seu despachante aduaneiro, foi realizado indevidamente para o Estado de São Paulo.*

*Em que pese, ter o impugnante comprovado nos autos a realização do pagamento do imposto para o Estado de São Paulo, mediante anexação aos autos da cópia da correspondente GNRE, fl. 80, e do pedido de restituição do pagamento, fl. 85 e 86, restou claramente evidenciada nos autos a falta do devido recolhimento para o Estado da Bahia. Saliento que a exigência fiscal decorre de expressa previsão legal, consoante enquadramento legal estampado no Auto de Infração e inexiste qualquer norma aplicável que possibilite eximir a responsabilidade tributária do autuado, ou mesmo atenuar a aplicação da exigência fiscal, ora em lide.*

*No tocante ao pedido de exclusão da multa aplicada, ressalto que nos termos do art. 159, §1º e art. 169, §1º do RPAF-BA/99, a redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, é de competência da Câmara Superior do CONSEF.*

*Quanto à alegação de que o imposto fora recolhido no mesmo dia do registro da DI, e por isso não tivera intenção de lesar o fisco baiano, também não deve prosperar, uma vez que o art. 136 do Código Tributário Nacional - CTN, a seguir reproduzido, nem mesmo nessas circunstâncias, exime o infrator da responsabilidade tributária.*

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

*Assim, diante de tais considerações, resta também subsistente a segunda infração.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionado às fl. 109/111, o contribuinte de plano, diz das providências que adotou concomitantemente à protocolização da sua defesa administrativa, dizendo, em relação à infração 2 que:

*“Inicialmente, ao apresentarmos a nossa 1a defesa tínhamos, em paralelo, protocolado o Processo de Restituição de Tributos - ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo relatando a situação ocorrida. Durante esse tempo, apresentamos alguns documentos solicitados pelo fiscal do Posto Fiscal de Guarulhos-SP, como cópia dos Conhecimentos de Transporte da mercadoria entre porto de Santos e a filial da empresa em SP.*

*Obtivemos retorno do Sr. Pablo, fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo - lotado no posto fiscal de Guarulhos no dia 15/08/2013 e 03/09/2013, com as alegações de que a mercadoria em todo o momento desde o desembaraço até a entrada na empresa circulou no Estado de São Paulo, sendo devido ICMS neste Estado. O Sr. Pablo solicitou uma via de conhecimento de transporte que comprovasse que a mercadoria deu entrada efetivamente na Sahia. Documento este que não existe, pois não tivemos esta transação fisicamente.*

*Toda documentação que envolve o processo, traduz a movimentação no Estado de São Paulo. Embora a NF nº 22.272 tenha sido emitida pela FAVAS S/ACNPJ /0001-40 (Bahia) todos os fretes e notas fiscais de remessa para o armazém demonstram a movimentação física da mercadoria em SP.”*

Reproduzindo trecho do voto da Junta de Julgamento Fiscal que diz que “*Nas operações de importação de mercadorias, quando destinadas à unidade diversa do domicílio 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 entrada física das mercadorias*”, conclui que a documentação que juntou à sua defesa demonstra que todo o trânsito das mercadorias se deu no Estado de São Paulo, e que o ICMS, por consequência, é devido a este Estado, o que justificaria a negativa da SEFAZ-SP ao seu pedido de restituição do valor recolhido. Lista diversos documentos dizendo do propósito de cada um.

Coloca-se á disposição para prestar esclarecimentos adicionais.

Em Parecer opinativo, o Dr. José Augusto Martins Junior, Procurador da PGE/PROFIS, fls. 160/164, de início diz que o Supremo Tribunal Federal, com fundamento no art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, tem abraçado a tese 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, considerando irrelevante a unidade de federação onde ocorreu o desembarço aduaneiro. Transcreve Decisão em sede de Ag. Reg. no RE 430372MG.

Diz da necessidade de se perquirir a espécie de importação *sub examine*, se importação por conta e ordem ou por encomenda, tudo para que se possa fixar responsabilidades. Discorre sobre o conceito normativo de importação por conta e ordem e por encomenda, inclusive valendo-se do entendimento da Receita Federal do Brasil.

Após explanação, conclui que na hipótese dos autos, houve uma importação por conta e ordem da empresa FAVAB S.A. no Estado da Bahia, e que as mercadorias importadas foram destinadas à empresa situada no Estado da Bahia, em que pese o despacho aduaneiro tenha sido feito no Estado de São Paulo, com a entrada das mercadorias também ocorrida naquele Estado.

Frisa que não foi colacionado aos autos elementos imperiosos (habilitação para o recorrente operar no Siscomex e cópia do contrato de prestação dos serviços de importação firmado entre a empresa adquirente e a importadora, a fim de que a importadora seja vinculada no Siscomex como importadora por conta e ordem da contratante/adquirente, pelo prazo previsto no contrato) para configuração da importação por encomenda, o que determinaria como sujeito ativo da relação obrigacional o Estado de São Paulo.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interpuesto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto n° 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 3<sup>a</sup> JJF deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Cinge-se o Recurso Voluntário a combater a Decisão que julgou procedente a infração 2, cuja acusação é de haver deixado de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, consignado no Auto de Infração que “*A empresa realizou importação de matéria prima para a empresa localizada no Estado da Bahia através do Porto de Santos , e equivocadamente recolheu o ICMS para o Estado de São Paulo.*”

A tese recursal tem assento na discussão da sujeição ativa do lançamento e na circulação das mercadorias pelo Estado de São Paulo.

Para o primeiro ponto, em que pese ter o ora recorrente, ainda em sede de defesa, reconhecido que o imposto era efetivamente devido ao Estado da Bahia, agora, no seu Recurso, suscita a ilegitimidade do Estado da Bahia para a exigência do Imposto, entendendo que as mercadorias que deram azo à autuação circularam pelo estado de São Paulo, para quem foi recolhido o imposto.

Antes mesmo de adentrar à questão fática, entendo relevante buscar na legislação amparo para esta Decisão, sobretudo porque há que se definir claramente, sem qualquer dúvida, qual Estado está legitimado a exigir o importo em questão. Nessa senda, a LC 87/96, em seu art. 12, IX, determina o momento no qual o imposto é devido, dizendo que “*Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (...) do desembarço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior*” (Redação dada pela LCP nº 114, de 16.12.2002).

O art. 11, I, “d”, do mesmo diploma legal, por outro turno, define 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*”.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, Decreto 13.780/12, repetindo o quanto consignado

no Decreto nº 6.284/97, e também replicando o disposto na LC 87/96, diz, na Seção II que cuida da Importação de Mercadorias ou Bens Destinados Fisicamente a Unidade Federada Diversa daquela do Domicílio do Importador, o que segue:

*Art. 435. Nas operações de importação de mercadorias ou bens procedentes do exterior, quando destinados a unidade federada diversa daquela do domicílio do importador sem que os mesmos transitem pelo seu estabelecimento, cabe o recolhimento do imposto sobre elas incidente à unidade federada onde estiver situado:*

*I - o estabelecimento da pessoa jurídica em que ocorrer a entrada física das mercadorias ou bens;*

Tudo o quanto dito tem esteio na CF/88, art. 155, § 2º, IX, “a” que garante que o ICMS - importação cabe “*ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria*”.

Vê-se, pois, que a legislação acima citada busca definir quem, que Estado, vai figurar no polo ativo do lançamento fiscal à vista da determinação do local da entrada física da mercadoria sujeita à tributação do ICMS em operações de importação.

Relevante trazer à baila a questão da definição da espécie de importação, se por conta e ordem, que define como importador aquele que assume esta condição ainda que todo o trâmite se faça por empresa importadora especializada (contrato específico), ou se por encomenda, onde empresa importadora adquire a mercadoria, providencia os trâmites até a liberação, e posteriormente a vende.

No caso dos autos, inconteste é o fato de que as mercadorias foram destinadas à recorrente, bem como os elementos trazidos aos autos determinam que a importação se deu por conta e ordem, configurando que o efetivo importador é o ora recorrente, haja vista que além de todos os documentos de importação em que figura com importador o Sujeito passivo, também não há nos autos a comprovação de que a operação em questão se deu por encomenda.

E, ainda ao derredor do assunto, não se pode esquecer que as importações se concretizaram “*por conta e ordem de terceiros*”, ou seja, serviço prestado por uma empresa chamada de importadora, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa, a adquirente, em razão de contrato previamente firmado. Portanto, na importação “*por conta e ordem*” o importador de fato é o adquirente, aquele que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional.

Embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa (a importadora por conta e ordem) esta é uma mera mandatária da adquirente, ainda que sua atuação possa abranger inclusive a intermediação da negociação no exterior. Neste sentido, a União regulamentou tais operações através da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/2001 e com base nas determinações do art. 16 da Lei nº 9.799/99, editou a Instrução Normativa – IN SRF nº 225/2002, estabelecendo requisitos e condições para a atuação de pessoas jurídicas importadoras em operações procedidas por conta e ordem de terceiros e a IN SRF nº 247/2002 estabelece obrigações acessórias, tanto para as empresas importadoras por conta e ordem, quanto para as empresas adquirentes.

É pacífico o entendimento de que o sujeito ativo do ICMS é o Estado onde está domiciliado o estabelecimento destinatário do bem importado (destinação física), já que é dele a finalidade funcional e econômica do bem, não importando se o desembarque ocorreu por meio de ente federativo diverso, *exceto na hipótese em que se comprove que houve trânsito da mercadoria por estabelecimentos em outra unidade da federação*, o que não se comprova nos autos.

*Ex positis*, considerando que a importação foi feita por conta e ordem e que não há comprovação da internalização das mercadorias no Estado de São Paulo, entendo que não merece reforma a Decisão recorrida, motivo pelo qual voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Merece registro que caso o recorrente possua elementos de prova a determinar que a importação não se deu por conta e ordem e que efetivamente as mercadorias importadas foram internalizadas no estado de São Paulo, pode provocar a PGE/PROFIS para, no controle da legalidade, dirigir

Representação a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> 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 108880.0101/13-7, lavrado contra **FAVAB S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$58.258,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, incisos “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de janeiro de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

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