

**PROCESSO** - A. I. Nº 210320.0012/14-4  
**RECORRENTE** - JBS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0159-05/14  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/METRO  
**INTERNET** - 23.12.2014

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0397-12/14

**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 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. Na situação concreta, é devido o imposto ao Estado da Bahia, nos termos do artigo 573, inciso I, do RICMS/97, artigo 11, inciso I, alínea “d”, da Lei Complementar nº 87/96 e do artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## 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 25,2 toneladas de batatas fritas congeladas, conforme a Declaração de Importação nº 14/0195600-0, com destino ao seu estabelecimento filial localizado no território baiano, tendo sido realizado o desembaraço aduaneiro no porto de Santos – Estado de São Paulo. Valor do débito: R\$19.113,72. Multa: 100%.

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

*Versa o presente Auto de Infração sobre a falta de recolhimento do ICMS Importação, relativo a mercadorias procedentes do exterior, destinadas 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.*

*Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal (infringindo o art. 332, inciso III, e art. 435 do RICMS-BA DECRETO Nº 13.780/2012, combinado com art. 1º, Inciso I, § único; art. 2º, inciso V; art. 4º, inciso IX; art. 13, inciso I, alínea “d” da Lei nº 7.014/96) são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Não há o que se falar, portanto, em cerceamento de defesa ou insegurança na determinação da infração.*

*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.*

*Compulsando os autos, conforme destaca o autuante, observo que: na Nota Fiscal nº 3499 emitida, e confirmado através do DACTE Nº 1592 constante à fl. 14, emitida pela empresa transportadora Passtrans Log Eireli ME, de Santos-SP, cujo campo “origem da prestação” consta como Santos-SP e no campo “destino da prestação” consta como Simões Filho-BA. Além do mais, foi utilizado o mesmo veículo no transporte, de São Paulo até a Bahia em Simões Filho, conforme se pode verificar, pois consta o veículo com a mesma placa BUP 9464 e o mesmo motorista do momento da autuação, confirmando o fato de que a Nota Fiscal Eletrônica de Entrada nº 2975, apresentada posteriormente, comprova uma circulação jurídica, não física pelo estabelecimento do autuado situado no Estado de Mato Grosso do Sul.*

*Com a análise do autuante e os documentos acostados aos autos, é possível comprovar o trajeto percorrido pela mercadoria, descrito na Ordem de Coleta nº 0058/14(pg 16). Consta no campo “terminal de retirada” Rodrimar em Santos-SP, e no campo “terminal de entrega” consta JBS S/A SALVADOR-BA, passando pelo Estado de Minas Gerais conforme carimbos do Posto Fiscal de Minas Gerais na mesma. Além do mais consta também, conforme já alinhado, a mesma placa e o mesmo motorista.*

*Fica, portanto, demonstrado, através dos elementos trazidos aos autos, especialmente os citados documentos, que a rota utilizada foi de Santos-SP até Salvador-BA, passando por Minas Gerais e não transitando pelo MG do Sul, haja vista, inclusive, a análise do mapa anexo aos autos visualização logística da verdadeira rota utilizada.*

*A presente exigência fiscal tem amparo no que dispõe a LC 87/96, art. 12, IX, art. 11, I, “a”, a Lei Estadual nº 7.014/69, art. 1º. Inciso I, § único; art. 2º, inciso V; art. 4º, inciso IX; art. 13, inciso I, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, bem como o RICMS/ 2012 , art. 332, inciso III, e art. 435. Assim, 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 (GNR). No presente caso, foi comprovado que as mercadorias destinaram-se fisicamente ao Estado da Bahia, caracterizando assim a responsabilidade tributária do autuado, quanto ao recolhimento do ICMS incidente sobre a operação de importação.*

*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, ficou demonstrado que o sujeito passivo está estabelecido na Bahia no qual ocorreu a entrada física da mercadoria, cabendo observar as decisões nessa mesma linha, constantes dos Acórdãos desse CONSEF, a exemplo 1ª JJF Nº 0304-01/11; 2ª JJF Nº 1214/99; 2ª CJF Nº 0065-12/13; 2ª CJF, Nº 0398-12/13.*

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

Inconformado com o julgado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, suscitando a nulidade do lançamento de ofício por cerceamento de defesa, ao argumento de que a presente autuação não especifica a exata capitulação das supostas infrações e os dispositivos legais pertinentes ao caso, deixando, assim, de apresentar os fundamentos, motivos e provas que levaram a fiscalização a impor a exigência do imposto e multa.

Alega, ainda, que o artigo 18 do RPAF/BA prevê a possibilidade de nulidade do Auto de Infração quando houver insegurança na determinação da infração e, na situação em análise, apesar de o Fisco afirmar que as mercadorias descritas na Nota Fiscal nº 3499 foram importadas diretamente pela filial da impugnante situada no município de Simões Filho-BA, não foram coligidos aos autos quaisquer elementos que confirmem tal assertiva.

No mérito, aduz que, ao contrário do que alegou a fiscalização, não há valor a receber pelo Estado da Bahia, na medida em que as mercadorias foram importadas por sua filial situada no Estado do Mato Grosso do Sul, fato demonstrado pela documentação emitida para acobertar a operação.

Afirma que adquiriu as mercadorias, objeto da autuação, à empresa CHERBURY INTERNATIONAL INC, sendo que, após o desembaraço aduaneiro, os produtos importados seguiram para a filial situada em Campo Grande, no Mato Grosso do Sul, consoante a Nota Fiscal de Entrada nº 2975 anexa e, posteriormente, foram transferidos para sua filial localizada no município de Simões Filho, no Estado da Bahia, o que se comprova pela cópia da Nota Fiscal de Saída nº 3499.

Salienta que o Conhecimento de Transporte eletrônico emitido para acobertar o frete da operação de transferência indica como remetente a filial situada em Mato Grosso e, como destinatária, a empresa da Bahia e assegura que a fiscalização não logrou êxito em demonstrar, de forma inequívoca, a ocorrência dos fatos tratados no presente lançamento de ofício, razão pela qual requer a sua improcedência.

Observa, ainda, que, no processo administrativo tributário, *“o julgador deve ser buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados”*.

Finaliza dizendo que, *“em que pese haja comprovação de que houve o estorno na forma do artigo 61, da Lei nº 11.651, em homenagem ao princípio da verdade material, pugna o recorrente pela apresentação de novos elementos no decorrer do processo”*.

Por fim, requer a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração. Pede, ainda, que *“todas as intimações e notificações sejam encaminhadas ao seu patrono Dr. Fábio Chilo, advogado inscrito na OAB/SP sob o nº 221.616, com endereço profissional no município de São Paulo, Estado de São Paulo”*, inclusive para a sustentação oral no julgamento.

## 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, ao teor do artigo 108 do RPAF/99.

Não acato o pedido de nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de cerceamento ao direito de defesa e insegurança na determinação da acusação, tendo em vista que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável e, além disso, foi obedecido o devido processo legal, por meio do qual o autuado exerceu a ampla defesa e o contraditório, não se detectando nenhum vício capaz de macular a autuação.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para cobrar do autuado, estabelecimento situado no Estado do Mato Grosso do Sul, o ICMS que deixou de ser pago na importação de mercadoria desembaraçada em outra unidade da Federação (município de Santos – Estado de São Paulo) 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 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 JBS S/A, CNPJ nº 02.916.265/0004-02, estabelecida na Avenida Duque de Caxias, Vila Nova – em Campo Grande, no Estado do Mato Grosso do Sul, porquanto foi o adquirente das mercadorias importadas, cujo desembaraço aduaneiro ocorreu no Recinto Aduaneiro da Rodrimar S/A – Terminais Portuários e Armazéns Gerais, situado no Porto de Santos – São Paulo, tudo de acordo com a Declaração de Importação nº 14/0195600-0, registrada em 29/01/14 e acostada à fl. 21 dos autos.

Observe, ainda, o seguinte:

1. o DANFE nº 3499 foi emitido pelo autuado, empresa situada no município de Campo Grande – MS, em 04/02/14, tendo como destinatária a filial situada em território baiano (fls. 13 a 18);
2. as mercadorias foram coletadas pela empresa transportadora no dia 05/02/14, às 6:00 horas, no Recinto Aduaneiro da Rodrimar S/A, estabelecido no Porto de Santos - SP e enviadas **diretamente** para o estabelecimento localizado em Simões Filho - Bahia, tudo conforme o DACTE - Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico nº 1592, a Ordem de Coleta nº 000058/14 e a Requisição de Entrega de Mercadorias - Importação, documentos apensados às fls. 14 a 18.

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 JBS S/A, situada no

município de Simões Filho, 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;*

Resta 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 deve 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 desembarço 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 da Declaração de Importação – a empresa JBS S/A estabelecida em Campo Grande, no Estado do Mato Grosso do Sul, porquanto foi 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: seja no ativo imobilizado, em seu processo produtivo, para posterior revenda ou mesmo transferência para outros estabelecimentos da empresa.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

## VOTO DIVERGENTE

Peço vênha para discordar do voto prolatado pela Nobre Relatora.

O Recorrente sustentou a ilegitimidade ativa, afirmando que o imposto é devido ao Estado onde se localiza o estabelecimento importador autuado, o Estado do Mato Grosso do Sul, invocando como fundamento para o seu argumento basicamente a interpretação sistêmica dos dispositivos legais e a ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Observo que na situação em análise, tal como já dito na Decisão da 5ª JF, bem como a decisão da Nobre Relatora, no que se refere à legitimidade ativa opinam pela improcedência do recurso voluntário vertente, entendendo que o ICMS é devido ao Estado da Bahia sob o fundamento que após a nacionalização do bem, eles seguiram para filial localizada no Estado da Bahia, sem haver ingresso físico no estabelecimento importador, localizado no Mato Grosso do Sul.

Assim, a fim de solucionar o verdadeiro conflito de competência positiva para exigência do ICMS-Importação do caso em tela, deve-se analisar o disposto no art. 155, inciso II, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, abaixo transcrito:

*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; (grifo nosso)*

Nota-se que o texto constitucional elegeu o critério jurídico para definição do sujeito ativo do ICMS-Importação, qual seja o “Estado onde estiver situado o domicílio fiscal ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria”.

Diante de tal critério, torna-se imprescindível estabelecer quem é o destinatário da mercadoria, e não restam dúvidas de que, em se tratando de uma operação de importação, o destinatário é o importador, por pressuposto lógico.

No caso concreto, as mercadorias foram Importadas pelo Recorrente e desembaraçadas no Estado de São Paulo. O Recorrente promoveu a entrada jurídica da mercadoria através da emissão do documento fiscal correspondente, após a sua entrada optou por transferir a mercadoria para filial situada no Estado da Bahia, através de documento fiscal correspondente.

Assim, não há questionamentos quanto à destinação jurídica da mercadoria, entretanto, cabe questionar se, para formalizar tal operação seria necessário que a empresa remetesse fisicamente a mercadoria para o Estado do Mato Grosso para, só depois, remeter fisicamente para o Estado da Bahia. Entendo que não. Trata-se de questão de logística e, entender de forma contrária seria ingerir de forma grave na administração da empresa.

Em que pese o quanto exposto, a Nobre relatora fundamentou seu voto no disposto no art. 11 da LC 87/96.

Apesar da simplicidade do texto constitucional e da legislação definidora das regras de importação, o tema ora em debate comporta diferentes interpretações, vez que a Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar as normas gerais aplicáveis ao ICMS-Importação, em seu art. 11, inciso I, alínea “d”, utilizou redação confusa, conforme abaixo transcrito:

**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;(grifei)*

O dispositivo acima citado define o local onde se reputa ocorrida a operação para fins de definição do “estabelecimento responsável”, como sendo aquele onde ocorre a “entrada física” da mercadoria importada.

O texto gera dúvidas porque, numa leitura rápida, induz o intérprete a entender que o sujeito ativo do ICMS-Importação seria o Estado onde está situado o estabelecimento que recebe a entrada física da mercadoria. E foi certamente com base nesse erro de interpretação que o legislador baiano editou o Art. 573, § 1º, do RICMS-BA/97.

Entretanto, analisando detidamente o caput do art. 11, da LC 87/96, nota-se que referida norma disciplina hipóteses de responsabilidade tributária, ou seja, definição de sujeição passiva, e não de sujeição ativa; tal conclusão fica evidenciada a partir da expressão “e definição do estabelecimento responsável” contida no final do texto.

Portanto, a regra estabelecida na alínea “a” do referido artigo, citado adrede, é responsabilizar o estabelecimento destinatário físico da mercadoria por eventual omissão quanto às obrigações previstas em lei. Até porque, jamais poderia a Lei Complementar inovar o ordenamento jurídico criando outro critério definidor da sujeição ativa, pois como norma infraconstitucional que é, guarda obediência hierárquica em relação ao art. 150, inciso II, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal.

Não é cabível que os efeitos jurídicos da importação fiquem condicionados ao ingresso físico da mercadoria no estabelecimento destinatário, para que, então, seja fixado a qual Estado é devido o imposto. A circulação que interessa ao legislador é meramente jurídica.

Não há como transladar a figura do contribuinte descrita na LC (importador) e o momento da concretização da hipótese de incidência (desembarço aduaneiro), para terceiro evento (entrada física), que não possui relevância jurídica, a não ser através de razoável interpretação dos dispositivos da LC 87/96, como adiante será levado a efeito.

Na verdade, o imposto é devido no momento do desembarço aduaneiro (geralmente no porto ou aeroporto) e deve ser recolhido ao Estado da localização do importador, aquele que juridicamente promoveu a entrada dos bens ou mercadorias no território nacional (Estado destinatário da importação).

A figura da responsabilidade aparece no cenário do direito tributário por diversos fatores que são definidos pelo legislador ao fixar a sujeição tributária. Após a definição do fato gerador (desembarço aduaneiro) e, naturalmente, localizar a pessoa que deve ocupar o polo passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte (importador), o legislador pode ignorar ou não esse personagem elegendo como sujeito passivo outra pessoa.

Esse terceiro não participa do binômio fisco-contribuinte. A eleição desse terceiro decorre de razões que vão da conveniência até a necessidade.

Cremos que este é o tipo de responsabilidade a que se refere a LC 87/96. O estabelecimento onde se verificar a entrada física da mercadoria só assume a obrigação de pagar o imposto quando deixar de adotar alguma providência a que esteja obrigado por lei. Se isto ocorrer, a lei o responsabiliza solidariamente no que respeita ao cumprimento do dever de recolher o tributo.

Conforme explanado acima, o destinatário da mercadoria ou do bem, na importação, é o próprio estabelecimento importador, cujo domicílio fiscal define a unidade da Federação competente para cobrar o ICMS nessa operação.



A designação contida na alínea do inciso I do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96 simplesmente determina a fixação de responsabilidade tributária, de que tratam os arts. 121 a 134 do Código Tributário Nacional.

Demais disso, a doutrina especializada segue também o mesmo rumo, a exemplo do Professor José Eduardo Soares de Melo, em sua obra ICMS – Teoria e Prática, cujo trecho transcrevo:

*“Por conseguinte, e desde que exista embasamento documental, é viável a nacionalização dos bens independentemente da sua titularidade. Essa situação representa racionalidade das operações de importação, objetivando maior eficácia, evitando-se dispêndios desnecessários.*

*(...)*

*Em termos objetivos, não haveria sentido – na situação enfocada – que uma empresa situada no Estado A tivesse que adotar um dos procedimentos seguintes:*

*a) Desembaraçar os bens importados em seu Estado (A), fazê-los ingressar fisicamente em seu estabelecimento; e, depois, promover sua remessa para empresa do Estado B; ou*

*b) Abrir estabelecimento no Estado B, desembaraçar os bens (também em B), ingressá-los fisicamente no mesmo estabelecimento, para, então, remetê-los a empresa sediada no mesmo Estado (B).*

*As duas hipóteses não ensejariam nenhum tipo de questionamento fiscal, posto que os fatos físicos estariam consentâneos com as operações mercantis, ficando perfeitamente delineada a territorialidade.*

*Entretanto, tais práticas são onerosas, desnecessárias e incompatíveis com as dinâmicas empresarias; e, além de tudo, impertinentes para fins tributários, que devem considerar a realização de ‘operações jurídicas’, e não meras ‘circulações físicas’.*

*(...)*

*Observando a diretriz indicada nos itens anteriores, para fins de exigência e local de recolhimento do ICMS/Importação, também deve ser considerado o estabelecimento da empresa que efetuou a importação, ou seja, a pessoa que promoveu o ingresso (jurídico) no território nacional. O fato de a “trading” – que realize a importação de mercadorias “por encomenda”, ou “por conta e ordem de terceiros” – se encontrar localizada em unidade da federação distinta daquele onde se situa o estabelecimento destinatário (comprador da mercadoria), não tem importância jurídica, uma vez que permanece a competência do Estado onde se situa o importador (no caso, a “trading”).” (ICMS – Teoria e Prática. Dialética. 12ª e.d., p.124/125 e 134)*

Nada obstante, a doutrina especializada é uníssona no sentido de que a expressão “circulação de mercadoria”, para fins de definição do critério material do ICMS, jamais deverá ser considerada a partir do sentido meramente físico, importando sempre compreender o sentido jurídico da operação principiada. Comungam desse entendimento os juristas Geraldo Ataliba, Cleber Giardino, Souto Maior Borges, Carvalho de Mendonça e Paulo de Barros Carvalho (in José Soares de Melo. ICMS – Teoria e Prática. Dialética. 12ª e.d., p.16).

Não por acaso, a matéria ora em debate chegou ao SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL que firmou pacífica orientação no sentido de que, nas operações de importação, o ICMS é devido ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria. Segue transcrição de alguns precedentes:

*“O Sujeito ativo do ICMS é o estado-membro em que localizado o domicílio ou o estabelecimento onde efetivamente se der a mercância da mercadoria importada, independentemente de onde ocorra o desembaraço aduaneiro. Precedentes: ARE nº 642.416-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe 17.08.2011; AI nº 642.416-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 1º/02/2011 e RE nº 555.654, Segunda Turma, Relator o Ministro Ayres Britto, DJe de 16/12/2011. Vide: RE 611576, Rel. Min. Luiz fux, julgamento em 05/02/2013, Primeira Turma, DJ de 06-03-2013.*

*“O sujeito ativo do ICMS incidente sobre operações de importação é o ente federado (estados ou Distrito Federal) em que localizado o destinatário jurídico da avença. A identificação do destinatário jurídico da operação de importação depende da classificação jurídica atribuída ao quadro fático. O acórdão recorrido não estabeleceu o destinatário físico dos bens importados como critério para identificar o sujeito ativo do ICMS. Em sentido contrário, o Tribunal de origem adotou critérios econômico-jurídicos para concluir que a empresa-agravante era a destinatária real das operações. Nesse sentido, o acórdão recorrido está em consonância com a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal. Vide: RE 430372, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 16/03/2010, Segunda Turma, DJ de 29-04-2010. – Grifei.*

*"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." (RE 299.079, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 30-6-2004, Primeira Turma, DJ de 16-6-2006.) No mesmo sentido: RE 405.457, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 4-12-2009, Segunda Turma, DJE de 5-2-2010; AI 733.464-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 25-8-2009, Primeira Turma, DJE de 23-10-2009; AI 663.936-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 30-6-2009, Primeira Turma, DJE de 28-8-2009; RE 598.051-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 12-5-2009, Segunda Turma, DJE de 29-5-2009. Vide: RE 224.277, Rel. Min. Néri da Silveira, julgamento em 25-5-1998, Segunda Turma, DJ de 26-6-1998. – Grifei.*

Considerando que a matéria em discussão é de cunho estritamente constitucional, pois discute a aplicação do art. 155, inciso II, § 2º, IX, "a", da Constituição Federal, o entendimento da Corte Suprema é suficiente para definir a questão. Entretanto, é importante registrar que o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, órgão judicante hierarquicamente inferior ao STF em matérias constitucionais, também enfrentou a matéria em debate e firmou entendimento coerente com a jurisprudência do Supremo. Senão, vejamos:

*"Na importação indireta, o ICMS é devido ao Estado onde se localiza o destinatário final da mercadoria importada. Precedentes do STJ e do STF. (AgRg no AREsp 298860 / SC, Relator(a) Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 18/06/2013 Data da Publicação/Fonte DJe 26/06/2013).*

Apesar da aparente dissonância da Ementa acima transcrita, o voto do EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN esclarece que o entendimento do STJ vai no mesmo sentido do STF, pois sustenta que a importação por encomenda, não se confunde com a chamada "importação indireta". Vejamos:

*AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 298.860 - SC (2013/0042014-4)*  
**VOTO**

**EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN(Relator):**

(...)

*Na mesma linha encontra-se jurisprudência firmada no STJ de que o ICMS das importações será devido ao estado-membro onde efetivamente ocorrerá a mercância das mercadorias importadas, independentemente do local em que houve o desembaraço aduaneiro. Confiram-se:*

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONVERTIDOS EM AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ESTADO ONDE SITUADO O ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. PRECEDENTES. DESPROVIMENTO DO AGRADO REGIMENTAL. 1. O Sujeito ativo do ICMS é o estado-membro em que localizado o domicílio ou o estabelecimento onde efetivamente se der a mercância da mercadoria importada, independentemente de onde ocorra o desembaraço aduaneiro. Precedentes: ARE nº 642.416-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe 17.08.2011; AI nº 642.416-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 1º/02/2011 e RE nº 555.654, Segunda Turma, Relator o Ministro Ayres Britto, DJe de 16/12/2011. 2. A súmula 279/STF dispõe, verbis: Para simples reexame de prova não cabe Recurso extraordinário. 3. É que o Recurso extraordinário não se presta ao exame de questões que demandam revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, adstringindo-se à análise da violação direta da ordem constitucional. 4. Nego provimento ao agrado regimental. (RE 611576 ED / RS, Relator Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, Dje 06/03/2013)**

*"Conforme consignado na decisão monocrática, O Tribunal a quo asseverou:*

*'Na sentença o Juiz Hélio do Valle Pereira expressamente ressaltou que: "1. O mero trânsito de um bem por um Estado não representa que a importação ali tenha ocorrido. Deve-se fazer a distinção entre a entrada, por via de porto, aeroporto ou outra situação equivalente, e o seu destino derradeiro. O ICMS é imposto sobre a compra e venda mercantil de bens móveis. Por isso, será contribuinte aquele que adquire o objeto, isto é, o seu destinatário. Dessa maneira, se empresa gaúcha (como é o caso) encomenda mercadorias que apenas ingressam no país por meio de Santa Catarina, não é aqui que se caracteriza o fato gerador tributário, mas sim no Rio Grande do Sul. Por questões operacionais, é verdade, impõe-se o pagamento do ICMS de plano, mas isso não permite que se faça confusão conceitual: esse recolhimento tem em mira*

*evidentemente impedir a sonegação, mas não altera a sujeição subjetiva tributária. (...) Em síntese, portanto, o ICMS é devido ao Rio Grande do Sul". 02. Dispõe a Constituição da República: "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; [...] 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 serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria". O texto constitucional é claro; não permite tergiversação: o ICMS é devido ao Estado "onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria". (...) 03. No caso em exame, a mercadoria que o Estado de Santa Catarina pretende tributar com ICMS, conquanto adquirida pela Seger Comercial Importadora e Exportadora, como "intermediária", destina-se ao Consórcio Racional - Delta (fls. 52/58). Aquela é sediada neste Estado (fls. 59); esta, no vizinho Estado do Rio Grande do Sul (fl. 25). (fls. 331- 335-, e-STJ)' Dessa forma, in casu, forçoso reconhecer que o acórdão recorrido trata da interpretação de dispositivo da Constituição da República (art. 155).*

*Assim, é evidente o caráter constitucional da discussão, o que inviabiliza o conhecimento do Recurso Especial. Reitero que, ainda que superado o óbice acima, a irresignação não merece prosperar porque o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, nos casos de importação indireta, o ICMS deverá ser recolhido no Estado onde se localiza o destinatário final da mercadoria, a despeito de ter sido esta desembarçada por estabelecimento intermediário sediado em outra Unidade da Federação". AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 298.860 - SC (2013/0042014-4) (Relator SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN).*

Ademais, entendo que o fato do produto importado não ter ingressado fisicamente no estabelecimento da Recorrente, se deu única e exclusivamente por fins de facilidade logística, comercial e financeira, pois não se poderia imputar como obrigação ao Importador que faça o bem importado circular milhares de quilômetros fisicamente, apenas para se mudar suposta natureza jurídica da operação realizada. O que importa, no meu entender é o ingresso jurídico.

O julgador não pode fechar os olhos para a realidade empresarial e comercial. Na declaração de importação consta como Importador o autuado, a importação é uma operação que pode levar um lapso temporal considerável, não há provas nos autos que, no momento da Importação, o Recorrente já sabia que o destino seria o Estado da Bahia. Na verdade, não há sequer lógica nisso, até porque se o destinatário fosse a Bahia não haveria sentido gastar com frete de São Paulo para a Bahia podendo realizar o desembarço aduaneiro nos Portos deste Estado ou de Pernambuco, ambos mais próximos do suposto destino final.

Por outro lado, vejo que se o Recorrente tivesse feito a mercadoria ingressar fisicamente em seu estabelecimento situado no Estado do Mato grosso do Sul, mesmo que por algumas horas, para então remeter para a Bahia, o presente lançamento não teria sido realizado. Neste sentido questiono, existe alguma lógica nisso? Acredito que não.

Outrossim, verifico que lides como a presente são de fato polêmicas, pois envolve uma discussão básica, para fins de incidência do ICMS-Importação o que importa é a destinação física ou jurídica da mercadoria.

Como já exposto, me alinho à sólida doutrina e jurisprudência que entende que o que importa para fins de incidência do referido imposto estadual é a destinação jurídica.

Por outro lado, a Nobre Relatora entende ser a destinação física elemento essencial para incidência do imposto. Respeito tal posição apesar de discordar da mesma.

Entretanto, cumpre ressaltar que, ao se adotar a destinação física como elemento essencial para definição do Sujeito Ativo da obrigação tributária, o mesmo entendimento tem que ser adotado para a Sujeição Passiva, o que tornaria o recorrente parte ilegítima para responder pela exação tributária.

Da forma com que o lançamento foi construído temos uma verdadeira fórmula híbrida. Para sujeição ativa o que importa é o destinatário físico, mas para sujeição passiva o que importa é o destinatário jurídico. Não posso coadunar com tal posição.

Destarte, vejo que os argumentos recursais estão em perfeita consonância à correta interpretação da legislação aplicável ao caso em tela, tal como entende a melhor doutrina e a pacífica jurisprudência do STF e STJ.

Assim, diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para o fim de reconhecer a ilegitimidade ativa do Estado da Bahia e, portanto, restando insubsistente o presente lançamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210320.0012/14-4**, lavrado contra **JBS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$19.113,72**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Fernando Antonio Brito de Araújo e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros(a): Daniel Ribeiro Silva, José Antonio Marques Ribeiro e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS