

**PROCESSO** - A. I. Nº 233044.0001/13-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CERAMUS BAHIA S/A. – PRODUTOS CERÂMICOS  
**RECORRIDOS** - CERAMUS BAHIA S/A. – PRODUTOS CERÂMICOS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0116-01/15  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18/12/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0397-12/15

**EMENTA:** ICMS. 1. IMPORTAÇÃO. MERCADORIA DESTINADA FISICAMENTE AO ESTADO DA BAHIA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Nas operações de importação de mercadorias por conta e ordem, 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 por uma Trading em operação de importação por conta e ordem, situada no Estado de Tocantins e o seu destino físico foi o Estado da Bahia, sendo devido o imposto a este Estado. Não acolhidos os pedidos de nulidade. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (PISO CERÂMICOS) FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido ICMS-ST na importação de produtos cerâmicos (art. 353, II, item 15), conforme previsto no art. 371, RICMS/BA, considerando a data do desembarço e respectiva Declaração de Importação. Durante a diligência fiscal foram excluídas as operações com pagamento nas saídas e aquelas destinadas a não contribuintes do imposto, devidamente comprovadas pelo autuado, razão pela qual a Decisão da JJF foi acertada. Não acolhida as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício em relação à Decisão proferida pela 1ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal proferida em 16/07/2015 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/04/2013, com o objetivo de exigir da oro recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 1.923.300,19 (um milhão novecentos e vinte e três mil trezentos reais e dezenove centavos), em decorrência do cometimento de 02 (duas) infrações.

***Infração 01. RV**– Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento. Aquisição de mercadorias no exterior enquadradas no regime de substituição tributária, conforme demonstrativos fls. 8 a 10 e documentação comprobatória fls. 13 a 1026. Valor R\$1.365.234,30 e multa de 60%;*

***Infração 02. RV e RO** – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Valor R\$558.065,89. Multa de 60%.*

O autuado apresentou defesa administrativa face o Auto de Infração em epígrafe (fls. 1034/1049), atacando integralmente o AIIM.

O autuante prestou informação fiscal face à defesa apresentada pelo contribuinte (fls. 1083/1086), pedindo pela manutenção da autuação.

Em seguida foram realizadas diversas manifestações e diligências, até que a instrução fora concluída e os autos remetidos à apreciação pela 1ª JF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração, nos seguintes termos:

### **VOTO**

*Cuida o presente Auto de Infração da ação fiscal em estabelecimento localizado no Estado da Bahia para constituição de crédito tributário, em favor do Estado da Bahia, ICMS incidente nas infrações descritas e relatas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas seguintes. O questionamento da nulidade dos autos, em face à ilegitimidade passiva do autuado será analisado juntamente com a questão de mérito.*

*Não encontro no presente Auto de Infração outros motivos que o condene à nulidade. Na sua lavratura foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, RPAF/BA, com a entrega ao sujeito passivo dos papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário, conforme prova do recebimento constante nos autos. A ausência da descrição inicial da modalidade de importação feita pelo autuado e suas conseqüências jurídicas, não trouxeram ao autuado cerceamento ao seu direito de defesa, uma vez que toda a infração encontra-se fundamentada nos demonstrativos e documentos fiscais que embasaram a acusação, determinando com segurança a exigência e a sua materialidade.*

*O lançamento de ofício está revestido das formalidades legais com a indicação de sua motivação, tanto que o autuado compreendeu e impugnou a acusação, seguindo o raciocínio que melhor lhe aprouve, sem qualquer reserva, estabelecendo-se a lide fiscal-tributária em obediência ao devido processo legal. O autuado interveio no lide em vários momentos processuais, tornando-se conhecidas as suas razões de defesa. Em face da necessidade de novos esclarecimentos, o PAF – Processo Administrativo Fiscal foi convertido em diligência.*

*As intimações e notificações pertinentes aos autos podem ser encaminhadas ao endereço de advogado do autuado, conforme solicitado; ressalto que o não atendimento ao pedido, não caracteriza a sua nulidade, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto 7.629/99, em perfeita sintonia com o estabelecido no art. 127, CTN.*

*O lançamento de ofício na primeira infração trata de operação de importação de bens do exterior por contribuinte localizado em outro Estado da Federação, ocorrendo a entrada física desses bens em estabelecimento de contribuinte localizado neste Estado da Bahia, sem que tivessem transitado pelo estabelecimento importador.*

*Demonstrativo acostado aos autos, fls. 08/10, relaciona as diversas operações das importações, identificando as datas do desembaraço, nº da Declaração de Importação, valor da importação e demais aspectos, no valor que totaliza R\$1.365.234,30.*

*Nas razões, o autuado alega que não é a responsável pela importação, mas mero adquirente dos produtos e o desembaraço aduaneiro ocorreu em estado diverso ao do seu estabelecimento; diz que se trata da importação por conta e ordem, manejada por A. BRASIL COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA., com sede na cidade de Palma - Estado de Tocantins e que os bens ingressaram no Estado da Bahia por meio de uma operação posterior à importação propriamente dita. Argumentou ainda que a importação com as mercadorias destinadas fisicamente ao estado diverso implica diferimento do ICMS.*

*Os Auditores Fiscais, a seu tempo, informaram que as importações foram efetivamente realizadas pelo contribuinte autuado; que houve simulação de importação, nas operações com o Estado de Tocantins, que as empresas envolvidas dificultaram a cobrança do ICMS pelo Estado da Bahia, unidade da federação de destino das mercadorias importadas. Deduzem que, se o importador A. BRASIL recolheu aos cofres do Estado do Tocantins, o ICMS devido ao Estado da Bahia pelas importações da CERAMUS BAHIA, deveria pedir restituição.*

*Do exame das peças constantes dos autos, verifico que o Auto de Infração exige ICMS referente às mercadorias importadas do exterior (produtos cerâmicos/porcelanato) por estabelecimento localizado em outro Estado que, após o desembaraço aduaneiro, foram destinadas ao contribuinte adquirente, no Estado da Bahia, ora autuado.*

*Cabível a análise do real fato gerador do ICMS devido na importação e construção do raciocínio acerca do Estado competente na cobrança do imposto, na presente operação, a partir dos fundamentos normativos do ICMS vinculados à importação, expresso no art. 155, §2º, IX, alínea "a", da CF 88, abaixo transcrito:*

*"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre*

*( )*

*II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte*

*interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

(...)

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

(...)

*IX - incidirá também:*

*a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço" (redação dada pelo Emenda Constitucional nº 33/01)*

*Nesse sentido, a Lei Complementar 87/96, com base no permissivo constitucional, estabeleceu que o ICMS importação é devido ao Estado onde se dá a entrada física da mercadoria, conforme abaixo transcrito:*

*"art. 2º O imposto incide sobre*

(...)

*§ 1º O imposto incide também:*

*I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade" (redação dada pela Lei Complementar nº 114/02)*

*A justificativa econômica para a incidência do ICMS na importação de bens e mercadorias é a equiparação da carga fiscal incidente nessas operações àquelas que têm início no país, ou sejam, as mercadorias produzidas no país.*

*Necessário ter sempre em mente que, de regra, o ICMS é devido no Estado em que a operação mercantil se dá, isto é, no Estado onde está localizado o estabelecimento industrial, comercial ou produtor, de onde sai a mercadoria comercializada. O ICMS será devido, enfim, no Estado onde a operação mercantil iniciou.*

*No caso, porém, da operação mercantil haver ocorrido no exterior, não é possível identificar o evento saída, daí porque o ICMS incide sobre a entrada de bens importados. O fato impositivo do ICMS agora ocorre, por injunção constitucional, com a entrada da mercadoria importada do exterior, no estabelecimento importador.*

*Sublinho que o ICMS não incide sobre a simples entrada de mercadorias na Unidade Federada, sobre a mera "importação". Esta, já é tributada pela União, por meio do imposto de importação (art. 153, I, CF 88) ou por contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (art. 149, §2º, II, da CF 88). O que se tributa por meio do ICMS é a incorporação da mercadoria no ciclo econômico da empresa que fez a importação para fins de comercialização. E preciso ficar claro que a importação, não retira do ICMS o seu caráter mercantil; há de ser uma operação relativa a circulação de mercadorias, sendo fundamental que o bem ingresse no país para ser introduzido no ciclo comercial.*

*Em linhas gerais, quanto à definição do local da operação e do estabelecimento responsável, a Lei Complementar 87/96 prevê que:*

*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 à entrada física;*

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

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

(...)

*IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;*

*Portanto para efeito de definição do estabelecimento responsável é irrelevante o local onde ocorreu o desembaraço e sim a do estabelecimento importador (de fato). No tocante ao local da operação para efeito de cobrança do imposto, o legislador elegeu o local do destino físico da mercadoria (aspecto territorial) de acordo com o art. 11, I, "d" da LC 87/96 (art. 13, I, "d" da Lei nº 7.014/96; art. 573, I, §1º do RICMS/BA). O fato gerador ocorre no momento do desembaraço aduaneiro (art. 12, IX, da LC 87/96), sendo que a circulação de bens se efetiva com a mudança de titularidade jurídica do bem.*

*A partir dessas premissas, inclusive, é correto afirmar que o art. 12, inciso IX, da Lei Complementar nº 87/96, retro referido, segundo o qual o fato gerador do ICMS da importação ocorre no desembaraço aduaneiro, não*

*define o critério material da regra de incidência, mas, sim, o seu critério temporal e o momento em que o imposto será tido como indevido. Melhor dizendo, o critério temporal do ICMS importação, não é a entrada física da mercadoria no território brasileiro, mas, de fato, a sua entrada no estabelecimento importador, ou seja, "no estabelecimento onde ocorrer a entrada física". Este é o momento da verificação temporal da ocorrência do fato imponible, e cuja legislação de regência antecipa, para fins de exigência do tributo devido, para o instante do desembaraço aduaneiro. O desembaraço aduaneiro é, na essência, apenas o meio através do qual a importação se deu. Se assim fosse considerado, chegaríamos a absurda conclusão que alguns estados brasileiros jamais poderiam ficar com o ICMS de uma importação, ainda que o estabelecimento importador esteja sediado em seu território.*

*O que a Constituição manda considerar para fins de tributação por via do ICMS é a localização do estabelecimento que promoveu a importação do bem, ainda que o desembaraço aduaneiro se dê em outro Estado-membro. Portanto, se o imposto cabe ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário, o momento de ocorrência do fato imponible só pode ser a entrada física da mercadoria no estabelecimento do contribuinte. Isto inclusive confirma o caráter mercantil das importações que serão tributadas por meio do ICMS.*

*O ICMS, assim, é devido à Unidade Federativa onde se localiza o estabelecimento do destinatário dos bens importados, por força do critério da territorialidade expresso no art. 155, §2º, IX, alínea "a", da CF 88. Tal destinatário, apesar da vagueza na interpretação desse direito, para uns, vale o jurídico, enquanto para outros, o destino físico, deve ser entendido como aquele que promove a importação, adquirindo a titularidade da mercadoria.*

*Posto isso, é fundamental pôr em destaque as diversas formas de se realizarem operações de importação. Grosso modo, essas se dão diretamente (I) ou por intermédio de terceiros (II). Assim, as importações podem ser realizadas por conta própria, por conta e ordem ou por encomenda. No primeiro caso, o importador é o responsável por toda a operação para trazer a mercadoria do exterior para o País. Na segunda opção, o importador realiza toda a importação para seu cliente. E no último caso, o encomendante contrata uma empresa importadora.*

*Portanto, na chamada importação direta, toda a operação é promovida pelo próprio destinatário final dos bens ou das mercadorias, sem qualquer intermediação. Nesse modelo, não resta dúvida de que o ICMS será devido à Unidade da Federação onde situado o estabelecimento da entrada física dos mesmos (porque prescinde de polemizar com o chamado destinatário jurídico).*

*Entretanto, tendo em vista os entraves, a burocracia (despachos aduaneiros que podem demorar meses), as dificuldades inerentes ao comércio internacional, a segmentação das atividades, entre outros, é preferível, por vezes, adquirir mercadorias por meio de empresas qualificadas, as tradings, cujo objetivo consiste em operar no ramo, sob os mais variados contratos. As organizações, optando por focar-se no objeto principal do seu próprio negócio (atividades-fim), têm terceirizado as atividades-meio do seu empreendimento, tendência que ocorre também no comércio exterior.*

*Atualmente, duas formas de terceirização das operações de comércio exterior são reconhecidas e regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a importação por conta e ordem e a importação por encomenda. Tanto a prestação de serviços de importação realizada por uma empresa por conta e ordem de uma outra - chamada adquirente ou a importação promovida por pessoa jurídica importadora para revenda a uma outra - a encomendante predeterminada, devem atender a determinadas condições previstas na legislação.*

*O adquirente que decidir terceirizar suas operações de comércio exterior deve estar atento não só às diferenças de custo entre a importação por conta e ordem e por encomenda, mas também aos diferentes efeitos e obrigações tributárias a que estão sujeitas essas duas situações, tanto na esfera federal, mas também no âmbito estadual.*

*A discussão se acirra acerca de qual unidade federada é devido o ICMS incidente, quando a importação ocorre nessas modalidades de importação terceirizada.*

*No caso em concreto, o autuado, adquirente das mercadorias, alega que se trata da importação por conta e ordem executada por A.BRASIL COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA., com sede na cidade de Palma - Estado de Tocantins e que os bens ingressaram no Estado da Bahia por meio de uma operação posterior à importação propriamente dita.*

*A chamada importação por conta e ordem de terceiro, identificada nas Instruções Normativas SRF nº 225/02 e SRF nº 247/02 que é, na verdade, um serviço prestado por uma empresa (a importadora), que promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa (a adquirente), em razão de contrato previamente firmado.*

*Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é o adquirente, o mandante da importação, 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 (que é uma mera mandatária da adquirente).*

*Ainda mais e com o objetivo de harmonizar o entendimento sobre o cumprimento de obrigações tributárias na importação de bens ou mercadorias por pessoa jurídica importadora foi celebrado o Convênio ICMS 135/2002, alterado pelo Convênio ICMS 61/07 (Bahia e Tocantins são signatários), que na sua cláusula primeira, afasta a sujeição passiva do importador, em casos semelhantes ao presente, na medida em que estabelece que, para efeito de cumprimento das obrigações tributárias relativas ao ICMS, na saída promovida, a qualquer título, por estabelecimento importador de mercadoria ou bem por ele importado do exterior, ainda que tida como efetuada por conta e ordem de terceiros, não tem aplicação o disposto nas Instruções Normativas SRF nº 247/02, nos artigos 12 e 86 a 88, e SRF nº 225/02, além do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7/02, ou outros instrumentos normativos que venham a substituí-los.*

*A idéia desse acordo é instituir legalmente que, nas importações por conta e ordem, deve ser considerado sujeito passivo o adquirente do produto comprado no exterior, e não o importador, tampouco o estabelecimento para onde foi enviado o mesmo depois de esgotada a importação.*

*Nestes termos, independente de quem pratique os atos materiais de desembaraço aduaneiro, remanesce indubitado ser o adquirente destacado na declaração de importação, que, no caso em comento, foi a CERAMUS BAHIA S.A. PRODUTOS CERÂMICOS o legítimo agente para figurar no pólo passivo da relação tributária.*

*Da análise de tais dispositivos, chega-se à conclusão de que existe uma só operação relativa à circulação de mercadorias, que é a importação, embora a existência de dois agentes: um que empresta seu nome ao despacho aduaneiro e o outro, que tem interesse jurídico no negócio, dando origem à entrada de mercadoria importada do exterior, com o fito de comercialização.*

*Ademais, fora o fato de o adquirente arcar economicamente com os custos da importação, contratar câmbio, remeter valores ao fornecedor localizado no exterior (por essa razão, a INVOICE - nota fiscal internacional é firmada entre o fornecedor estrangeiro e o adquirente, não com a importadora), para que uma importação por conta e ordem seja autorizada é necessário que o adquirente contrate os serviços da importadora por via de contrato escrito, devidamente registrado junto à Receita Federal do Brasil, conforme os artigos 1º e 2º da Instrução Normativa SRF 225/02.*

*E pelo fato de ser um serviço, o Fisco Federal vem se manifestando no sentido de que o PIS e a COFINS incidentes sobre as atividades da importadora devam incidir apenas e tão somente sobre as receitas relativas aos serviços por ela prestados e jamais sobre os valores da importação do bem (vide a Solução de Consulta nº 146/08, 8º Região Fiscal).*

*Sendo uma única operação, o Supremo Tribunal Federal entende que, nas importações por conta e ordem de terceiros, o contribuinte do ICMS é o adquirente das mercadorias, de modo que o imposto deve ser pago ao Estado onde o adquirente está localizado e não onde se encontra o importador (Recurso Extraordinário 268.586-1, relator Ministro César Peluso).*

*Natural que assim seja, considerando que as importadoras apenas prestam serviços a outra empresa, a real adquirente das mercadorias, tanto que são titulares dos contratos de câmbio para remessa de valores ao exterior e ainda figuram com adquirente na Declaração de Importação, como ocorre no caso em concreto.*

*Ressalte-se que não somente por se tratar de uma operação de importação na modalidade por conta e ordem, acabou por imputar-se ao estabelecimento do destinatário final da mercadoria a condição de contribuinte do ICMS importação. Todas as situações acima delineadas se encontram na espécie, não sobrando margem de dúvidas acerca de quem é o sujeito ativo na relação tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, na importação das mercadorias tratadas na inicial dos autos e, por conseguinte, na determinação do sujeito passivo.*

*No caso em tela, à guisa de exemplo, extrai-se da cópia da DI 10/0507072-7 e demais documentos arrolados no Processo Administrativo Fiscal - PAF (fls. 13/33) foi declarado como importador a A.BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA. – CNPJ 05.855.243/0002-06, mas como adquirente da mercadoria a CERAMUS BAHIA S/A PRODUTOS CERÂMICOS – CNPJ 13.786.785/0001-11, localizada no Estado da Bahia, tendo como despachante autorizado JOSÉ RUBEM MOREIRA FILHO – CPF 228.823.245-53; com desembaraço aduaneiro feito no Estado da Bahia e o recinto aduaneiro EADI-CONS. EADI/SALVADOR LOGISTICA E DISTRIBUIDORA, situado na rua Luiz Tarquínio, na cidade de Salvador - Bahia.*

*Os documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE' s que denotam a entrada das mercadorias importadas na empresa importadora, tem existência apenas simbólica e não representam, de fato, qualquer operação. Da mesma natureza é o recolhimento do ICMS feito em Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE (Convênio ICMS 85/2009), tendo como favorecido o Estado de Tocantins.*

*Também por esse aspecto, na situação presente, o importador efetivo é a CERAMUS BAHIA S/A PRODUTOS CERÂMICOS, localizado nesse Estado da Bahia, tendo a A.BRASIL COMERCIAL, formalizado os atos*

*necessários à importação e desembaraço das mercadorias por conta e ordem do importador.*

*Nessa situação, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços cabe ao Estado em que localizado o porto de desembarque e o destinatário da mercadoria, não prevalecendo a forma sobre o conteúdo, no que procedida a importação por terceiro consignatário, situado em outro Estado e beneficiário de sistema tributário mais favorável.*

*Noto que dentro da polêmica que se insere o tema, a própria Impugnante, para corroborar sua tese de defesa, trouxe aos autos Decisão do STF no RE 299.079-5, cujo relator Ministro Carlos Britto adotou entendimento no sentido de que ICMS/importação é devido ao Estado onde estiver situado o estabelecimento do “destinatário jurídico” do bem. Contudo, há outras decisões da Corte Constitucional que adotaram entendimento em sentido contrário, ou seja, de que o sujeito ativo com competência tributária para exigir o ICMS/Importação é o ente federado da destinação final do produto importado, como pode ser observado no acórdão RE 268.586-1/SP prolatado pelo eminente Ministro César Peluso e já discutido.*

*Reconheço que se trata de um tema ainda polêmico. Os diversos pensamentos e decisões dos tribunais administrativos, judiciais e a doutrina, não lograram pôr fim à discussão. Com respeito aos entendimentos diversos, penso que a Constituição Federal e a respectiva Lei Complementar indicam com o critério da destinação física, aquele em que situado o domicílio ou o estabelecimento de quem efetivamente promova a sua integração ao ciclo econômico nacional, isto é, quem promover, direta ou indiretamente, a importação do bem ou mercadoria, com o fim de consumo, imobilização, comercialização ou industrialização, sendo certo que o desembaraço aduaneiro, relativamente ao ICMS, apenas marca o momento (e o local) da ocorrência do fato gerador, mas não a sujeição ativa da obrigação decorrente da operação de importação.*

*Descarto, outrossim, ainda no meu entender, a posição de que sujeito ativo seria sempre o Estado, em cujo território se situar aquele que figurar como importador na documentação aduaneira, o chamado “importador jurídico”. Ainda porque, o conceito do que seja destino jurídico tem sido empregado de forma lacônica, sem precisão e ao alvitre de cada intérprete. Comungo, nesse particular, como a posição do ilustre Conselheiro da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, Ildemar José Landim, no seu voto divergente proferido no Acórdão 0067-12/15 (pag. 22), quando assim se expressou:*

*“Considero um equívoco este Conselho de Fazenda adotar um conceito de destino jurídico que a rigor, nem mesmo os tribunais superiores ainda conceituaram com precisão, adotando-se aqui, uma concepção que inclusive é oposta ao do conteúdo destas mesmas decisões judiciais, que empregam o termo “destinatário jurídico” com sentido que em nada contradiz o lançamento tributário aqui em discussão, mas pelo contrário, reforça-o.*

*Pelo que posso vislumbrar, o conceito aqui em formação, a caminho de formar jurisprudência administrativa, tende a colocar destino físico e destino jurídico em campos opostos, como se um fosse a antítese do outro, como se destino físico não pudesse comungar com destino jurídico”*

*Por derradeiro e em repetição, da análise dos supracitados pensamentos e dispositivos, depreendem-se que tanto a Constituição quanto a Lei Complementar Federal e Lei Estadual definem como destinatário da mercadoria, para o fim de determinação da sujeição ativa da obrigação relativa ao ICMS incidente na importação, o seu efetivo importador, isto é, aquele estabelecimento a quem a mercadoria realmente se destinar, ingressando no ciclo econômico e mercantil, pouco importando o Estado em que é realizado o desembaraço aduaneiro.*

*Tem sido, nesse sentido, os julgados proferidos pelos tribunais superiores. No caso de importação direta, assim como na importação por encomenda, o ICMS será devido ao Estado onde esteja localizado o destinatário jurídico da mercadoria, pouco importando o local onde seja realizado seu desembarque. Já nas importações realizadas por conta e ordem, temos que as operações terão de ser analisadas caso a caso, levando-se em conta, por exemplo, a existência ou não de interpostas pessoas ou de descompasso entre a forma e o conteúdo das operações, sendo inviável a indicação de uma regra objetiva.*

*Essa linha de entendimento preserva o pacto federativo, permitindo que Estados não portuários mantenham a arrecadação do ICMS sobre as importações realizadas em seu território, sem, no entanto, beneficiar-se indevidamente das operações simuladas.*

*No caso em análise, contudo, apesar de que os documentos de importação estejam formal e corretamente indicados, as operações de prestação de serviços executados pelo despachante contratado e os desembolsos suportados pelo adquirente, o “importador de fato”, vislumbrando caracterizar a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, não se apresenta razoável que uma importação feita pelo adquirente situado no Estado da Bahia, com desembaraço aduaneiro nesse Estado da Bahia, descarga e armazenagem da mercadoria importado em recinto aduaneiro também situado no Estado, onde se iniciará o ciclo mercantil dos produtos importados, seja realizado por uma trading, estabelecida no distante Estado do Tocantins, na tentativa de atrair a atenção dos defensores do destinatário jurídico e a sujeição ativa do ICMS correspondente para aquele Estado que, efetivamente, nada importou, pelo simples fato, de ser mais vantajoso economicamente.*

*Nesse sentido, a simulação de uma importação direta camuflada como se fosse na modalidade por conta e ordem, conforme sustentada pelo Fisco, resta caracterizada e correta a imputação fiscal e o ICMS deve ser exigido do contribuinte autuado, efetivo destinatário das mercadorias importador, devendo recolher a favor desse Estado a importância de R\$1.365.234,30.*

*Na segunda infração, a acusação é que o sujeito passivo deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89.*

*Os Auditores Fiscais elaboraram demonstrativo de débito (fl. 11/12), discriminando as aquisições de produtos cerâmicos / porcelanato, conforme consta no art. 353, II, (item 15), cuja exigência do ICMS por antecipação tributária está prevista no art. 371, RICMS/BA, considerando a data do desembaraço, as respectivas Declarações de Importação, a base de cálculo da importação, os créditos fiscais respectivos, a margem agregada a ser aplicada e o ICMS devido.*

*Como argumento de defesa, o autuado argumentou que agiu conforme orientação do Plantão Fiscal da Secretaria da Fazenda, podendo pagar o ICMS-ST apenas na saída subsequente dos produtos importados. Reitera a alegação que importou na modalidade “por conta e ordem” e as mercadorias forem destinadas fisicamente a Estado diverso do importador (art. 573, I do RICMS/BA) são contempladas no regime de diferimento (art. 343, c/c § 6º do art. 573, RICMS/BA).*

*Convertido o PAF em diligência a fim de que fossem esclarecidos os alegados pagamentos, nas saídas dos produtos (fl. 2409). Intimado devidamente o contribuinte para apresentar os documentos de provas. O Parecer ASTEC 88/2014 segregou e excluiu do levantamento inicial as notas fiscais, cujas saídas ocorreram com o efetivo pagamento do ICMS-ST, concluindo com o valor remanescente, na ordem de R\$479.944,83, conforme demonstrativo de fls. 2411/2417 (volume VIII).*

*Examinando as peças que compõem o processo, verifico, antes, que a exigência tem fundamento no art. 371, RICMS/BA ao prescrever que “nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subseqüentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125.*

*O contribuinte é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, mesmo no caso de importação, conforme examinado na infração 01.*

*O diferimento do ICMS, contido no art. 573, I do RICMS/BA, que cuida da postergação do momento do pagamento do imposto, conforme foi arguido pelo autuado, não foi aplicado, justamente em função da sujeição dos produtos, no caso em tela, ao regime da substituição tributária.*

*Assim, a exigência do ICMS por antecipação tributária do art. 371, RICMS/BA, aplicável nas aquisições interestaduais de produtos cerâmicos, está conforme o art. 61 do mesmo diploma.*

*Diante de tais pressupostos, resta caracterizada a exigência fiscal e acato o levantamento procedido pelo Fisco, durante a diligência fiscal, com esse fito. Demais argumentações do autuado de saídas para pessoa física ou pessoa jurídica não contribuinte do ICMS não foram consideradas, uma vez que o autuado não logrou provar que tais saídas estavam vinculadas às mercadorias oriundas do exterior.*

*Posto isso, a segunda infração é parcialmente subsistente, no valor de R\$479.944,83.*

*Diante do exposto, sou pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

*É o voto.*

Em seguida a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 1ª JF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora recorrente:

- i. Refutou as preliminares de nulidade, sob o argumento de que na lavratura dos autos teria devidamente cumprido o disposto no artigo 39, RPAF/BA, com a entrega ao sujeito passivo dos papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário, conforme prova do

recebimento constante nos autos, bem como que o lançamento de ofício estaria revestido das formalidades legais com a indicação de sua motivação;

- ii. Em relação ao mérito da infração 1, destacou que a Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 11, I, “d” e “e” e artigo 12, IX, estabeleceria que para efeito de definição do estabelecimento responsável é irrelevante o local onde ocorreu o desembaraço e sim a do estabelecimento importador (de fato), bem como que se o imposto caberia ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário, o momento de ocorrência do fato impositivo só poderia ser a entrada física da mercadoria no estabelecimento do contribuinte;
- iii. Pontuou que no caso em concreto, o autuado, adquirente das mercadorias, alegou que se trataria da importação por conta e ordem executada por A.BRASIL COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA., com sede na cidade de Palma - Estado de Tocantins e que os bens teriam ingressado no Estado da Bahia por meio de uma operação posterior à importação propriamente dita;
- iv. Argumentou que o Convênio ICMS 135/2002, alterado pelo Convênio ICMS 61/07, estabeleceria que nas importações por conta e ordem, deveria ser considerado sujeito passivo o adquirente do produto comprado no exterior, e não o importador, tampouco o estabelecimento para onde foi enviado o mesmo depois de esgotada a importação;
- v. Arguiu que seria do entendimento do Supremo Tribunal Federal que, nas importações por conta e ordem de terceiros, o contribuinte do ICMS seria o adquirente das mercadorias, de modo que o imposto deveria ser pago ao Estado onde o adquirente está localizado e não onde se encontra o importador;
- vi. Alegou que os documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE's que denotam a entrada das mercadorias importadas na empresa importadora, teriam existência apenas simbólica e não representariam, de fato, qualquer operação. Da mesma natureza seria o recolhimento do ICMS feito em Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE (Convênio ICMS 85/2009), tendo como favorecido o Estado de Tocantins;
- vii. Descartou ainda a posição de que sujeito ativo seria sempre o Estado, em cujo território se situar aquele que figurar como importador na documentação aduaneira, o chamado “importador jurídico”, sob o argumento de que o conceito do que seja *destino jurídico* tem sido empregado de forma lacônica, sem precisão e ao alvitre de cada intérprete;
- viii. Afirmou que, no caso em comento, se verificaria a simulação de uma *importação direta* camuflada como se fosse na modalidade *por conta e ordem*, na medida em que não se apresentaria razoável que uma importação feita pelo adquirente situado no Estado da Bahia, com desembaraço aduaneiro nesse Estado da Bahia, com descarga e armazenagem da mercadoria importada em recinto aduaneiro também situado no Estado, onde se iniciaria o ciclo mercantil dos produtos importados, fosse realizado por uma trading, estabelecida no distante Estado do Tocantins;
- ix. No tangente à infração 2, observou que fora realizada diligência para verificar as alegações defensivas, resultando no Parecer ASTEC 88/2014, o qual teria segregado e excluído do levantamento inicial as notas fiscais, cujas saídas teriam ocorrido com o efetivo pagamento do ICMS-ST, concluindo com o valor remanescente, na ordem de R\$479.944,83, conforme demonstrativo de fls. 2411/2417;
- x. Alegou que o contribuinte seria o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, de modo que deveria fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuasse para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, mesmo nos casos de importação, bem como que o diferimento do ICMS, contido no art. 573, I do RICMS/BA, que cuida da postergação do momento do pagamento do imposto, conforme teria sido arguido pelo autuado, não teria sido aplicado, justamente em função da



sujeição dos produtos, no caso em tela, ao regime da substituição tributária;

- xi. Por fim, destacou que as demais argumentações do autuado, referente às saídas para pessoa física ou pessoa jurídica não contribuinte do ICMS não teriam sido consideradas, uma vez que o autuado não teria logrado provar que tais saídas estavam vinculadas às mercadorias oriundas do exterior.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 3379/3386)**.

- i. Alegando que a autuação não mereceria prosperar, pois o recorrente teria agido em conformidade com a legislação aplicável e a orientação expedida pelo Plantão Fiscal da Secretaria da Fazenda, a qual teria estabelecido que o autuado, por ser contribuinte substituto, deveria pagar o imposto devido por substituição tributária apenas na saída subsequente dos produtos importados;
- ii. Arguiu que na modalidade de importação por conta e ordem em que as mercadorias importadas forem destinadas fisicamente a Estado diverso do importador (art. 573, I do RICMS/BA) seriam contempladas no regime de diferimento, conforme disposto no art. 343 c/c § 6º do art. 573, bem como que nas operações subsequentes à importação teria recolhido o tributo devido, de modo que o erário não teria sofrido qualquer prejuízo;
- iii. Afirmou que ainda de acordo com a orientação fiscal, não haveria acordo interestadual da Bahia com outras unidades da Federação para se caracterizar a ST, fosse nas aquisições ou nas saídas do Estado, de forma que o recorrente ao vender mercadorias para outros Estados não deveria recolher o tributo como substituto tributário;
- iv. Clamou pela nulidade da autuação, argumentando a ilegitimidade para figurar no polo passivo da mesma, pois o presente caso tratar-se-ia de operação de importação por conta e ordem do recorrente, procedida através da empresa A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA;
- v. Arguiu que a infração 1 não mereceria prosperar, na medida em que, no campo destinado a descrição dos fatos, inexistiria qualquer informação acerca da modalidade da importação (direta ou indireta), local do desembarço aduaneiro das mercadorias e do estabelecimento importador etc., bem como porque o desembarço aduaneiro teria ocorrido em estado diverso ao do estabelecimento do autuado, de forma que os bens teriam ingressado no Estado da Bahia por meio de uma operação posterior ao da importação propriamente dita;
- vi. Pontuou que na presente situação, o entendimento do STF seria o de que o imposto caberia ao Estado do importador, ou seja, aquele que promoveu juridicamente o ingresso do produto, vale dizer, o destinatário jurídico das mercadorias ou importador jurídico, que no caso teria sido a empresa A. BRASIL;
- vii. Afirmou que as Instruções Normativas SRF 225/2002 e 247/2002 impediriam que a empresa importadora por conta e ordem (importadora jurídica) recolhessem o ICMS ao Estado destinatário das mercadorias ou mesmo que a empresa adquirente (importadora de fato) recolhesse o referido imposto ao seu Estado, isto porque a empresa importadora estaria obrigada a recolher o imposto estadual ao Estado onde está estabelecida;
- viii. Em relação à infração 2, o recorrente alegou que teria formulado consulta ao Plantão Fiscal da Secretaria da Fazenda, antes de realizar as operações objeto dos autos, obtendo como resposta o esclarecimento de que o recorrente seria contribuinte substituto no Estado, sendo, nos termos da legislação vigente, responsável por pagar o imposto devido por substituição tributária na saída subsequente dos produtos importados, seja direta ou indiretamente. Destacou que tal conclusão teria sido tirada do conteúdo do disposto no artigo 355, II, do RICMS e na Cláusula Quinta do Convênio ICMS 81/93;
- ix. Afirmou que inexistiria substituição tributária entre substitutos tributários, de forma que,

diversamente do sustentado pelos auditores fiscais, não haveria retenção antecipada do ICMS, pois o recorrente seria substituta nas operações posteriores de saída;

- x. Alegou ter efetuado o recolhimento do ICMS próprio e do ICMS ST para as operações ora autuadas, conforme estaria detalhadamente demonstrado na planilha que compõe o Anexo II (já acostado aos autos) e nas respectivas Notas Fiscais nelas mencionadas;
- xi. Por fim, clamou pela nulidade da autuação por incompetência funcional, sob a argumentação de que quem teria lavrado o Auto de Infração seria um agente de tributos e não um auditor fiscal.

Em Parecer, a PGE/PROFIS (fls. 3.399/3.402) opinou pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário, argumentando que:

- i. Os argumentos levantados em sede de Recurso Voluntário não teriam força jurídica para modificar a Decisão de primeira instância;
- ii. Que estaria comprovado nos autos que o lançamento tributário teria sido efetivado por auditor fiscal e não por agente de tributos;
- iii. Que teria restado comprovado no lançamento tributário em apreço que as mercadorias teriam sido destinadas fisicamente ao Estado da Bahia, caracterizando assim a responsabilidade tributária do autuado para o recolhimento do ICMS incidente sobre a operação de importação;
- iv. Que o artigo 13, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 estabeleceria que o ICMS devido na importação caberia ao Estado da Bahia, nos casos em que a mercadoria ou o bem fossem destinados fisicamente a esse Estado, sendo o importador estabelecido em outra unidade da Federação, sem que transitassem pelo estabelecimento importador, de modo que o ICMS caberia ao Estado de destino físico;
- v. Que o STF já teria esboçado o entendimento de que nas operações de importação por conta e ordem de terceiros, o contribuinte do ICMS seria o adquirente das mercadorias, de modo que o imposto devesse ser pago ao Estado onde o adquirente está localizado e não onde se encontra o importador;
- vi. Que, no tangente à infração 2, a diligência fiscal realizada pela ASTEC já teria cuidado de segregar e excluir do levantamento inicial as notas fiscais cujas saídas ocorreram com o devido pagamento do ICMS-ST.

Após, os autos foram remetidos para o CONSEF para apreciação do Recurso.

## VOTO

O Recurso de Ofício refere-se à desoneração procedida quanto à Infração 2 que reputa ao contribuinte a falta do recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89 no valor R\$558.065,89.

A desoneração decorreu do acolhimento de diligência para verificar as alegações defensivas, resultando no Parecer ASTEC 88/2014, o qual teria segregado e excluído do levantamento inicial as notas fiscais, cujas saídas teriam ocorrido com o efetivo pagamento do ICMS-ST, concluindo com o valor remanescente, na ordem de R\$479.944,83, conforme demonstrativo de fls. 2411/2417.

Portanto, verifico que a redução do lançamento decorreu da comprovação do pagamento do tributo exigido na Infração 2, razão pela qual entendo que não merece prosperar o reexame necessário.

Desta forma, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

No que se refere ao Recurso Voluntário, desde já não acolho a preliminar de nulidade do

lançamento em razão do lançamento ter sido realizado por auditor fiscal e não agente de tributos como alegado.

Verifico que a Infração 1 se refere à cobrança de ICMS incidente sobre operação de importação de bens procedentes do exterior, e destinados fisicamente a este Estado, no caso do importador ser estabelecido em outra unidade da Federação e o desembaraço aduaneiro ocorrer em Estado diverso, ou não, do seu domicílio.

O Recorrente sustentou a ilegitimidade passiva, afirmando que o seu procedimento de recolher o imposto de importação para o Estado de Tocantins, onde se localiza o estabelecimento importador está correto, invocando como fundamento para o seu argumento basicamente a interpretação sistêmica dos dispositivos legais e a ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Conforme análise do Auto de Infração, e documentação ofertada pelo recorrente, compartilho entendimento firmado pelo STF de que o ICMS das **importações por encomenda** será devido ao Estado domicílio do importador. Senão, vejamos:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. INEXISTÊNCIA. ICMS. PRODUTO IMPORTADO. ENTRADA FÍSICA NO ESTABELECIMENTO RESPONSÁVEL PELO DESEMPARAÇO ADUANEIRO. DESTINAÇÃO FINAL DA MERCADORIA. FILIAL EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. CONTRIBUINTE DO ICMS. FILIAL DO REAL DESTINATÁRIO DA MERCADORIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 283/STF E SÚMULA 7/STJ.*

*1. Constatado que a Corte de origem empregou fundamentação adequada e suficiente para dirimir a controvérsia, é de se afastar a alegada violação do art. 535 do CPC. 2. Está pacificado no âmbito deste STJ que o contribuinte do ICMS, no caso de mercadorias importadas, é o estabelecimento do importador, assim entendido o destinatário final do produto importado, ou seja, sob uma outra vertente, por quem vai utilizá-lo. Nesse sentido: AgRg no AREsp 3.515/MG, Rel. Ministro Cesar As for Rocha, Segunda Turma, DJe 06/09/2011; AgRg no REsp 1195080/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 30/09/2010; REsp 1134256/ES, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 02/12/2009; EDcl nos EDcl no RMS 12.284/CE, Rel. Ministro Luiz fux, Primeira Turma, DJ 22/11/2007. 3. No caso, o acórdão recorrido afirmou que "os produtos ora em discussão foram utilizados precipuamente na atividade desenvolvida no estabelecimento da cidade mineira, só tendo utilidade para esta. Inviável a revisão do entendimento quanto ao ponto, ante o óbice da Súmula 7/STJ. 4. A destinação final imputada ao estabelecimento mineiro não foi infirmada pelo ora agravante, o que atrai quanto ao tema, o óbice da Súmula 283/STF. 5. Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 92169 MG 2011/0235694-0, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 16/10/2012, T1 – PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/10/2012.*

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 mesmo sentido, a fim de estabelecer o conceito de importador e destinatário da mercadoria importada, faz-se necessário conhecer a legislação infraconstitucional que conceitua a operação de importação, no caso o Decreto-Lei nº 37/66, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.281/2006, que estabelece a distinção entre importação por conta e ordem e importação por encomenda.

No primeiro caso, a empresa de importação figura como agente prestador de serviço que viabiliza a compra da mercadoria estrangeira para o destinatário, que figurará como efetivo importador, enquanto no segundo caso, a empresa de importação é o próprio importador, que adquire a mercadoria, promove o desembaraço aduaneiro, emite nota fiscal de entrada, registra contabilmente a entrada da mercadoria em seu estabelecimento, agrega sua margem de lucro e, por fim, promove a saída da mercadoria no mercado interno destinada ao encomendante. Tal distinção está nitidamente esclarecida no art. 11 da Lei nº 11.281/2006, *in verbis*:

*Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.*

Por conseguinte, importa saber que tipo de operação de importação foi realizada pelo Recorrente, a fim de se estabelecer o pressuposto constitucional que dá início à interpretação da hipótese de incidência do ICMS-Importação.

No caso em tela, o próprio contribuinte confessa que a operação em tela se trata de uma importação por conta e ordem, onde a *trading* funciona como mero intermediário ou despachante da operação de importação.

O fundamento aduzido pelo recorrente, no meu entender, teria guarida caso se trata-se de uma importação por encomenda, o que não foi o caso.

Assim, considerando que o recorrente realizou operação de importação por conta e ordem, não há dúvidas de que esta é a importadora e destinatária da mercadoria importada, tanto como destinatária física como jurídica, de modo que o ICMS incidente sobre tal operação será devido ao Estado da Bahia, onde foi destinada e desembarçada fisicamente.

Desta feita, entendo restar procedente a Infração 1, razão pela qual não acolho o pedido de Nulidade da Infração.

No que se refere à Infração 2, o Recorrente basicamente repisa suas razões defensivas sem trazer aos autos qualquer documentação fiscal como lastro probatório.

Todas as suas razões foram apreciadas no julgamento da JJF, e as provas apresentadas capazes de elidir parcialmente o lançamento foram acatadas.

A exigência tem fundamento no art. 371, RICMS/BA, e o contribuinte é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, mesmo no caso de importação, conforme examinado na infração 1.

O diferimento do ICMS, contido no art. 573, I do RICMS/BA, que cuida da postergação do momento do pagamento do imposto, conforme foi arguído pelo recorrente, não foi aplicado, justamente em função da sujeição dos produtos, no caso em tela, ao regime da substituição tributária.

Assim, a exigência do ICMS por antecipação tributária do art. 371, RICMS/BA, aplicável nas aquisições interestaduais de produtos cerâmicos, está conforme o art. 61 do mesmo diploma.

Diante de tais pressupostos, restou caracterizada a exigência fiscal com os ajustes realizados durante a diligência fiscal, com esse fito.

Outrossim, como bem asseverado pela JJF, *as demais argumentações do autuado de saídas para pessoa física ou pessoa jurídica não contribuinte do ICMS não foram consideradas, uma vez que*

*o autuado não logrou provar que tais saídas estavam vinculadas às mercadorias oriundas do exterior.*

Desta forma, não vejo o que ser modificado no julgamento de piso, razão pela qual voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **233044.0001/13-9**, lavrado contra **CERAMUS BAHIA S/A. – PRODUTOS CERÂMICOS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.845.179,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 dezembro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS