

**PROCESSO** - A. I. Nº 233044.0002/13-5  
**RECORRENTE** - CERAMUS BAHIA S/A. – PRODUTOS CERÂMICOS  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0113-01/15  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 23/01/2017

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0316-11/16

**EMENTA:** ICMS. 1. IMPORTAÇÃO. MERCADORIA DESTINADA FISICAMENTE AO ESTADO DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Nas operações de importação de mercadorias, quando destinadas à unidade federada diversa do domicílio do importador, sem que as mesmas transitem pelo estabelecimento importador, o imposto caberá à unidade onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias. Restou comprovado que as mercadorias foram importadas por uma Trading, 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. Infração parcialmente subsistente. Não foram acatadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$641.544,05, através das seguintes infrações:

1. 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. 6 e 7. Períodos fevereiro a julho, setembro e dezembro 2011. Valor R\$461.542,46 e multa de 60%.
2. 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. Períodos fevereiro a julho, setembro e dezembro 2011. Valor R\$180.001,59. Multa de 60%.

Em primeira instância, os Ilustres Julgadores da 1ª JJF concluíram pelo afastamento das alegações de nulidade em razão do seguinte:

*Cuida o presente Processo Administrativo Fiscal - PAF da constituição de crédito tributário, em favor do*

*Estado da Bahia, ICMS em face às 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, posto que se encontram extremamente intrincadas.*

*Não encontro no presente Auto de Infração outros motivos que o condene à nulidade. Na sua lavratura foi devidamente cumprido o disposto nos 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.*

**A Decisão recorrida mantém integralmente a infração 1 em razão do seguinte:**

*No mérito, a 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. 06/07, relaciona as diversas operações das importações, identificando as datas do desembarço, nº da Declaração de Importação, valor da importação, das despesas tributárias e aduaneiras incidentes, além dos demais aspectos, no total R\$461.542,46.*

*Nas razões, o autuado alega que não é a responsável pela importação, mas mero adquirente dos produtos e o desembarço 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 desembarço 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 a importa, 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 impositivo, 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 impositivo 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 dos interpretes do direito, para uns 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, 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 (adquirente) ou a importação promovida por pessoa jurídica importadora para revenda a uma outra (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 na 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.*

*O Acordo institui 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 indubitoso 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 a receitas relativas aos serviços por ela prestados e jamais sobre os valores da importação do bem (vide a Solução de Consulta nº 146/08, 8ª 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 uma 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 11/0296250-5 e demais documentos arrolados no Processo Administrativo Fiscal - PAF (fls. 09/37) 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 quer indicar 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 interprete. 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, depreende-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 configurada e correta a imputação fiscal e o ICMS deve ser exigido do contribuinte autuado, efetivo destinatário das mercadorias importadas, devendo recolher a favor desse Estado a importância de R\$461.542,46*

**Já a segunda infração 2 foi julgada Parcialmente Procedente em razão do seguinte:**

*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. 08), 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. 514). 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\$155.368,46, conforme demonstrativo de fls. 547.*

*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 subsequentes 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 subsequentes 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 arguído 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 designada 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\$155.368,46.*

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Aduz que as importações foram de exclusiva responsabilidade da A. Brasil Comercial, Exportadora e Importadora Ltda., cabendo a ela, exclusivamente, o recolhimento do ICMS pela importação, o que de fato foi feito, observando-se, sobretudo, o Convênio ICMS Nº 85/2009, do qual os Estados de Tocantins (TO) e Bahia (BA) são signatários.

Suscita o quanto disposto no § 6º do artigo 573 do RICMS/97, que trata do diferimento do pagamento do ICMS para o momento da saída subsequente a ser efetuada pelo contribuinte destinatário, e que não foram considerados os destaques do ICMS, ocorridos quando da saída das mercadorias pelo estabelecimento autuado, inclusive o referente a devida antecipação tributária, quando efetivamente destinados a contribuintes de ICMS.

Assevera que o ICMS é um imposto não cumulativo, e, tendo sido postergado o pagamento do tributo devido para o momento da saída, por força do instituto do diferimento (arts. 343, inciso XL e 573, inciso I, § 6º do RICMS/97), não há de se falar em ICMS devido se não houver um efetivo levantamento sobre as saídas realizadas pelo contribuinte, o que não foi feito.

Aduz que, conforme orientação expedida pelo Plantão Fiscal da Secretaria da Fazenda, o recorrente, por ser contribuinte substituto, deveria pagar o imposto devido por substituição tributária apenas na saída subsequente dos produtos importados.

Frisa 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) são contempladas no regime de diferimento, conforme disposto no art. 343 do citado diploma legal c/c § 6º do art. 573.

Defende a sua ilegitimidade passiva quanto ao ICMS importação, bem como a ilegitimidade ativa

do Estado da Bahia, uma vez que entende que o imposto é devido pelo importador ao Estado.

Argumenta que a empresa importadora por conta e ordem é a importadora jurídica responsável pelo recolhimento dos tributos incidentes na importação, e a verdadeira contribuinte dos tributos incidentes na importação, devendo recolher o ICMS da operação ao seu Estado, local em que possui Inscrição Estadual por exigência fiscal, tanto que efetuou o pagamento do imposto (ICMS) em seu nome.

Salienta que as mercadorias importadas estão enquadradas no regime de substituição tributária. Dessa forma, ao recolher o ICMS próprio e o ICMS-ST na saída subsequente dos bens importados, o recorrente recolheu para o Estado o valor equivalente à base de cálculo por ele eleita, inexistindo, portanto, valor pendente de recolhimento.

Pontua que a arrecadação final que o Estado visa a atingir é a aplicação do preço de venda a consumidor final, que é exatamente aquele eleito na substituição tributária, nos termos do precedente desse CONSEF no Acórdão CJF nº 0166-12/04.

Quanto à infração 02, assevera que antes de realizar as operações objeto dos autos, o recorrente formulou consulta ao Plantão Fiscal da Secretaria da Fazenda acerca de sua responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST por se tratar da adquirente e não importadora das mercadorias.

Aduz que a SEFAZ apresentou resposta esclarecendo que o recorrente é 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.

Entende que por ser a destinatária das mercadorias importadas pela trading, é a responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes, não se fazendo a retenção antecipada.

Diz ter agido em conformidade com a orientação do Plantão Fiscal e o disposto na RICMS, efetuando o recolhimento do ICMS próprio incide sobre a base de cálculo da etapa/operação própria realizada pelo autuado e do ICMS-ST incidente nas etapas/operações subsequentes com as mercadorias importadas.

Ressalta que apresentou planilha detalhada comprovando o valor total de ICMS (ICMS próprio + ICMS-ST) recolhido ao Estado da Bahia para as mercadorias em questão.

Quanto à base de cálculo para fins de substituição tributária, o artigo 61 do RICMS estabelece que, na ausência de preço único ou máximo de venda, a base de cálculo é o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subsequentes:

Salientar que o RICMS/97 prevê a redução da base de cálculo em 11,1112% para as mercadorias em questão, nos termos do artigo 87, XI. E que se utilizando tais diretrizes, efetuou o recolhimento do ICMS próprio e do ICMS-ST para as operações ora autuadas, conforme detalhadamente demonstrado na planilha apresentada e as respectivas Notas Fiscais nelas mencionadas.

Atenta que a ação fiscal teve a sua origem e lavratura de competência dos agentes de tributos estaduais (portanto, restrita aos limites da Lei Estadual nº 11.470/2009), uma vez que, não compete àqueles servidores a fiscalização e lavratura de tributos cujas mercadorias não tenham sido interceptadas em trânsito, salvo nas empresas optantes do Super Simples.

Em Parecer de fls. 953/958, a PGE/PROFIS, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Júnior, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

Observa que, nos casos de importação indireta, a jurisprudência assente sobre a questão trilha no sentido de que caberá ao Estado onde estiver sediado o real destinatário da mercadoria a competência para exigir o ICMS na operação de importação. Cita decisões do TJ/SP e do STF.

Entende que o Estado competente para exigir o ICMS importação é aquele onde se encontra o



destinatário da mercadoria, assim entendido onde se situe o real estabelecimento importador.

Observa que a venda posterior da mercadoria, ainda que em operação triangular, ou seja, com entrega direta ao comprador, não interfere na sujeição ativa, que continua sendo do Estado onde tem domicílio o importador.

Argumenta que o importador é aquele que efetivamente adquire a mercadoria no exterior de uma empresa estrangeira, ainda que por pessoa interposta.

Aduz que quando uma trading participa de uma operação de importação agindo como mera consignatária e representante dos interesses do encomendante dos bens importados, sem assumir qualquer responsabilidade pela negociação, pagamento dos produtos, impostos e demais custos, o ICMS é devido ao Estado onde se situa o adquirente da mercadoria, vale dizer, o destinatário das mercadorias importadas.

Observa que no presente caso o autuado, adquirente das mercadorias, e, de fato, real destinatário do bem importado, com sede no Estado da Bahia é que efetivamente é o sujeito passivo da operação.

Diante disso, entende que perde o objeto a discussão sobre o possível diferimento.

## VOTO

Inicialmente, observo que a autuação fiscal está clara, fundamentada e que não há quaisquer dúvidas quanto a infração imputada e o infrator desta. Ademais não vislumbro nenhum prejuízo à ampla defesa do contribuinte. Diante disso, não há que se falar em nulidade da autuação fiscal.

Não há que se falar em incompetência para realizar a constituição do crédito tributário mediante Auto de Infração, frise-se que a autuação foi realizada por auditores fiscais, e não por agente de tributos estaduais, como alegou o recorrente.

Note-se, ainda, que a alegação de nulidade da autuação, suscitada pelo recorrente, decorre da sua ilegitimidade passiva, no entanto, esta matéria toca o mérito da autuação fiscal, o qual será analisado a seguir.

Quanto à infração 1, é preciso tecer alguns comentários sobre a sujeição ativa e sujeição passiva do ICMS importação.

Para tanto, 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.

Nesse particular, 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 pelo 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*

A distinção entre importação por conta e ordem e importação por encomenda resta clara nas informações constantes no site da Receita Federal do Brasil:

***O que é a importação por conta e ordem?***

*A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).*

*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 a adquirente, a mandante da importação, aquela 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.*

*Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).*

*Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os Recursos financeiros. (grifos aditados)*

***O que é a importação por encomenda?***

*A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com Recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, I, da IN SRF nº 634/06).*

*Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.*

*Em última análise, em que pese a obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado.*

*Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso da importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, conforme determina o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).*

*Outro efeito importante desse tipo de operação é que, conforme determina o artigo 14 da Lei nº 11.281, de*

*2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que tratam os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996. Em outras palavras, se o exportador estrangeiro, nos termos dos artigos 23 e 24 dessa lei, estiver domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida e/ou for vinculado com o importador ou o encomendante, as regras de “preço de transferência” para a apuração do imposto sobre a renda deverão ser observadas. (grifamos)*

Ou seja, na importação por conta e ordem a importadora que realiza o despacho aduaneiro da mercadoria/bem atua apenas em nome do adquirente, não realizando importação em nome próprio, o importador é, de fato, aquele que será o destinatário final da mercadoria/bem importado, pois nessa hipótese ele é o destinatário jurídico da importação, que já é feita em seu nome. Nos casos de importação por conta e ordem há identidade entre destinatário jurídico e destinatário final da mercadoria/bem importado.

Por sua vez, na importação por encomenda, a importadora realiza importação em nome própria, e depois a revende para uma empresa encomendante previamente determinada. Ou seja, o destinatário jurídico da mercadoria/bem importado é a empresa importadora, e não o encomendante, que acabará recebendo a mercadoria em razão de uma posterior operação de circulação de mercadoria realizada pela importadora. Nos casos de importação por encomenda não há identidade entre o destinatário jurídico (empresa importadora) e o destinatário final (encomendante) da mercadoria/bem importado.

Note-se que a jurisprudência do STF há muitos anos conforma 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 desembarço 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 desembarço 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.*

Como visto acima, nos casos de importação por conta e ordem o destinatário jurídico coincide com o destinatário final, enquanto que nas importações por encomenda o destinatário jurídico é diverso do destinatário final.

Portanto, importa saber, no caso em tela, 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.

Analisando conjunto fático probatório dos autos não há dúvidas de que se trata de importação por conta e ordem, uma vez que isto é reconhecido pelo próprio contribuinte e consta expressamente nos DANFES de fls. 14-435.

Diante da constatada importação por conta e ordem, o recorrente foi, de fato, a importadora das mercadorias, tendo a *trading* A. BRASIL COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA. atuado apenas como mera intermediária em seu nome, ou seja, o recorrente foi a destinatária jurídica e final das mercadorias/bens importados. Sendo assim, estando o recorrente no Estado da Bahia, é devido por ela a este o recolhimento do ICMS importação.

Constatada a importação feita pelo próprio Recorrente, não há que se falar em aplicação do diferimento constante no art. 573, §6º do RICMS/97, pois, não se trata de operação subsequente à importação.

Infração 1 mantida integralmente.

Quanto à infração 2, na qual se imputa ao Recorrente o fato de ter deixado 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.

Diante das alegações defensivas no sentido de que o contribuinte agiu conforme orientação do Plantão Fiscal da Secretaria da Fazenda, podendo pagar o ICMS-ST apenas na saída subsequente dos produtos importados, os Ilustres Julgadores da 1ª JF converteram o PAF em diligência a fim de que fossem esclarecidos os alegados pagamentos, nas saídas dos produtos (fl. 514).

O Parecer ASTEC 88/2014 (fls. 544/547) segregou e excluiu do levantamento inicial, as notas fiscais, cujas saídas ocorreram com o efetivo pagamento do ICMS-ST. A conclusão da diligência foi a exclusão dos valores correspondentes às notas fiscais que constam nos relatórios com o efetivo pagamento do ICMS-ST e os valores correspondentes a vendas a não contribuintes, restando o valor na ordem de R\$155.368,46, conforme demonstrativo de fl. 547.

A infração imputada ao contribuinte foi feita com fundamento no art. 371, RICMS/97 que prescrevia 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 subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125."*

Ou seja, 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.

O mencionado art. 87, XI, do RICMS/97 previa que:

*Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

*XI - para fins de substituição tributária nas operações com as mercadorias abaixo especificadas, realizadas por substituto tributário situado neste Estado inscrito no cadastro estadual como fabricante de azulejos e pastilhas (código de atividade 2641-7/02), calculando-se a redução em 11,1112% (onze inteiros e um mil cento e doze décimos de milésimos por cento):*

- a) ladrilhos, cubos e pastilhas (NBM/SH 6908.10.00);*
- b) placas (lajes) para pavimentação ou revestimento, vidradas ou esmaltadas (NBM/SH 6908.90.00);*
- c) azulejos e ladrilhos, decorados ou não (NBM/SH 6908.90.00).*

Conforme consta no sistema da SEFAZ/BA, a atividade principal do recorrente é a de "2342701 - Fabricação de azulejos e pisos", em nosso entendimento, ela faz jus à redução da base de cálculo prevista no art. 87, XI, do RICMS/97. Contudo, os produtos importados pela empresa são porcelanatos, cujo NCM é 6907.90.00, portanto, não se enquadram na norma de redução de base de cálculo.

Analisando-se os demonstrativos da autuação, percebe-se que foi aplicada a MVA de 39% prevista no item 16 do Anexo 88 ao RICMS/97, todavia não foi aplicada a redução de base de cálculo de 11,1112% prevista no art. 87, XI, do RICMS/97, uma que não se aplica às operações em questão.

Diante de todo o exposto, nota-se que os argumentos recursais ou já foram acatados em primeira instância ou não se aplicam ao caso em análise.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **233044.0002/13-5**, lavrado contra **CERAMUS BAHIA S/A. – PRODUTOS CERÂMICOS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$616.910,92**, 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, 15 de dezembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS