

A. I. N° - 092268.0398/23-4
AUTUADO - CLÓVIS CEOLIN
AUTUANTE - IVA BRANDÃO OLIVEIRA
ORIGEM - DAT METRO / IFMT METRO / POSTO FISCAL HONORATO VIANA

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0224-06/24-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO QUANDO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPORTADOR LOCALIZADO NESTE ESTADO. O autuado comprovou estar o produto importado em nome do alienante, fato confirmado por pesquisa no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB), sendo mero operador da aeronave importada. Em se tratando de bem adquirido com alienação fiduciária, não havendo transmissão dos direitos de disposição do bem, não lhe cabendo recolher o imposto eventualmente devido na operação. Superadas as questões de nulidade, pois a compra ainda não se consumou totalmente, descabendo a cobrança efetivadas. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão por maioria

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 07/12/2023 (ciência em 17/04/2024, presencial), exige ICMS no valor histórico de R\$ 1.675.987,88, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 – 056.001.001: Falta de recolhimento do ICMS, no momento do desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas, cujo importador seja estabelecido no Estado da Bahia. Consta, na descrição dos fatos, que *“No plantão de monitoramento centralizado de pagamento do ICMS incidente sobre mercadoria nacionalizada e sujeita a despacho desta secretaria, para liberação da mesma junto ao recinto alfandegado restou constatado, após análise da documentação apresentada, que o imposto relativo à operação declara na DI 23/2272158-0 deveria ter sido recolhido, conforme o Art. 332 Inciso IV do RICMS/BA, até o momento do registro do despacho aduaneiro, posto que as condições de pagamento expostas na fatura comercial IN VOICE nº 23-000004348X, emitida pela fabricante da aeronave AIR TRACTOR, combinado com as informações do montante devido a título do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do custo para o deslocamento do bem (24.500,00 dólares) são suficientes para determinação da base de cálculo do ICMS devido sobre a importação da aeronave que, considerando o esgotamento do prazo de 24 meses estabelecido na Resolução 80/2020, não está sujeita ao regime de diferimento previsto no dispositivo indicado no formulário de GLME juntado (Art. 286, XXV)”*.

A autuada apresenta impugnação às folhas 53/66, mediante a qual contesta o presente lançamento, aduzindo os argumentos a seguir.

Preliminarmente, alega nulidade do crédito tributário em decorrência de ter sido lavrado por autoridade incompetente, com base no artigo 18, inciso I, do RPAF, cujo texto transcreve. Isso porque se verifica que, apesar ter sido lavrado pela Inspetoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito da Região Metropolitana de Salvador - IFMT/METRO, a fiscalização não foi realizada efetivamente no trânsito da mercadoria. Na própria descrição dos fatos, observa que a fiscalização foi procedida após o desembaraço aduaneiro, concluído em 24/11/2023, conforme se observa no comprovante acostado aos autos na fl. 23. Já o termo de ocorrência fiscal, acostado na fl. 5, para documentar a situação irregular da mercadoria foi lavrado em 27 de novembro de 2023, quando já, portanto, tinha sido procedido o desembaraço aduaneiro. A própria descrição dos fatos apontados no Termo de Ocorrência e replicado no Auto de Infração, lavrado apenas em 07/12/2023, aponta que

a suposta infração foi constatada após o desembaraço aduaneiro em razão de a autoridade fazendária ter afastado a hipótese de diferimento indicado pelo contribuinte no formulário GLME acostado nos autos na fl. 16.

Diante do ocorrido, conclui que se pode constatar que o procedimento fiscal adotado não aconteceu de uma abordagem imediata e no instante de sua ocorrência, ficando comprovado que o fato gerador antecedeu ao momento da ação fiscal, não se tratando de uma operação de trânsito de mercadoria.

Por outro lado, pontua que a fiscalização foi procedida por agentes de tributos que não têm competência legal para constituir créditos tributários, salvo decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional (§ 3º do art. 107 da Lei Estadual Nº 3.956/1981 (Código Tributário do Estado da Bahia) com a redação promovida pela Lei Estadual nº 11.470/09), o que efetivamente NÃO OCORREU, segundo garante.

Registra que, na dicção do art. 2º do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a instauração, o preparo, a instrução, a tramitação e a decisão do processo administrativo são regidos pelos princípios da verdade material, da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal. Transcreve o texto regulamentar citado.

Argumenta que, por sua vez, o parágrafo único do art. 142 do CTN (Lei nº 5.172/1966), vincula a atividade fiscal às normas estabelecidas pela legislação tributária vigente, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação ao efetuar o lançamento do crédito tributário. Nesse sentido, alega que a Lei Estadual Nº 3.956/1981 (Código Tributário do Estado da Bahia) com a redação promovida pela Lei Estadual nº 11.470/09) é bem clara ao distinguir as competências do agente de tributos e do auditor fiscal, conforme art. 107, cujo texto transcreve para, a seguir, concluir que tais determinações foram absorvidas pelo Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, de 09/07/1999, em seu art. 42, cujo texto reproduz.

No caso em concreto, afirma que a fiscalização não foi realizada efetivamente no trânsito de mercadorias, por se referir a fatos pretéritos, afastando, assim, a competência dos agentes de tributos para proceder a fiscalização do autuado, sendo este o entendimento deste Conselho de Fazenda, conforme jurisprudência que colaciona para, a seguir, concluir que, por tudo exposto, é mister que seja julgado nulo o auto de infração por ter sido praticado por autoridade incompetente nos termos do artigo 18, inciso I, do RPAF.

No mérito, alega ausência de motivos para cobrança do ICMS, pois, embora a autoridade fazendária exija o ICMS na importação por entender que a operação “não está sujeita ao regime do diferimento previsto no dispositivo indicado no formulário de GLME juntado (art. 286, inciso XXV)”, o dispositivo indicado no formulário de GLME juntado na fl. 16 não foi o art. 286, inciso XXV do RICMS, e sim o art. 287, § 1º, inciso III do Decreto 13.780/12 (RICMS/BA) que ampara o diferimento da operação em questão.

Argumenta que, no caso em questão, a importação foi procedida por produtor rural, não constituído como pessoa jurídica, inscrito na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, sendo dispensado, nos termos o art. 287, § 1º, inciso III do Decreto 13.780/12 (RICMS/BA), da habilitação para operar no regime de diferimento.

Transcreve os textos dos artigos 286 e 287 citados, para concluir que falta motivo para que o autuante proceda à cobrança da infração em questão, considerando que o autuado é produtor rural, não constituído como pessoa jurídica, restando dispensada habilitação prévia para operar no regime de diferimento, conforme doutrinas de Celso Antônio Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles, que colaciona, em apoio à sua tese.

Assim, sustenta que não há MOTIVO para que se exija qualquer valor da infração em questão, posto que é premissa exata que o auto de infração, ou a notificação fiscal, que se embasam em motivos

falsos, inexistentes ou mesmo inidôneos, são atos administrativos sem motivação, e assim, nulos “*ex radice*”, inconvalidáveis.

Colaciona a doutrina de Seabra Fagundes para defender a ideia de que o lançamento do crédito tributário configura ato de vontade pelo qual o poder público aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta, destacando os cinco elementos enumerados pelo mestre.

Argumenta que a lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o MAIS VINCULADO POSSÍVEL, no exercício do qual serão praticados ATOS PLENAMENTE VINCULADOS. Essa, aliás, é a expressão utilizada no art. 3º do CTN, que define o tributo como “prestação pecuniária, compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Assim, o objeto do lançamento, como ato de vontade da administração (a saber, a declaração da ocorrência do fato jurídico, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e da alíquota para apuração do montante a pagar e os termos da exigibilidade) já está predeterminado na lei tributária, vale dizer, “*in casu sub examine*”, expressamente previstos os dispositivos de lei que autorizam a imputação de responsabilidade quando ocorrer infração a eles, inexistindo margem de liberdade de escolha para o agente que pratica o ato (autuante).

Afirma que a validade e eficácia do ato administrativo estão condicionados a sua prática em motivos reais, idôneos e existentes, carecendo de motivos que sustentassem a infração em razão dos argumentos acima demonstrados. Pelo que se constata, entende que não havia motivo para que a autuante exigisse a malsinada infração, pelo menos nos valores que ora se contesta.

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, o autuado REQUER:

- Que toda e qualquer intimação seja encaminhada diretamente ao autuado sobre pena de nulidade do ato;
- Que este Egrégio Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF julgue NULA a exigência fiscal em questão ou, acaso entenda pelo não acolhimento das preliminares aduzidas, julgue IMPROCEDENTE o Auto de infração de Nº 092268.0398/23-4 por falta de motivo, consoante as questões acima aduzidas. Nesses termos, pede deferimento. Às folhas 84/86, o autuante presta informação fiscal, aduzindo o que segue.

Argumenta que, em que pese o Auto de Infração ter sido lavrado após o desembaraço aduaneiro, o RPAF/BA afirma que o procedimento de fiscalização deve ser realizado no prazo de 90 dias, conforme artigo 28. Entende, portanto, que não há que se falar em incompetência para lavratura do auto de infração, uma vez que, o prazo previsto no RPAF fora respeitado.

No mérito, explica que o RICMS, em seu artigo 287, inciso II, afirma que é necessária prévia habilitação para usufruir do benefício de diferimento. Corroborando com tal artigo, informa que o contribuinte solicitou a sua habilitação, sendo deferida e publicada no Diário Oficial no dia 22/12/2020, com período de vigência de 24 meses contado a partir da publicação da resolução no DOE. Sendo publicada a resolução nº 80/2020 no dia 15/12/2020, logo, conclui que, na data da importação em questão, já perdera sua vigência. Desse modo, opina pela procedência do Auto de Infração, não havendo óbice algum, tanto no mérito quanto na sua legalidade.

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa, Dr. Victor José Santos Cirino, OAB nº 22.097/BA. Em mesa, reiterou as razões defensivas, ao tempo em que acrescentou que o autuado não é o proprietário do bem importado, vez que lhe foi alienado fiduciariamente, não havendo, portanto, justo motivo para a presente exigência fiscal, vez que não ocorreu o fato gerador do tributo em análise, que a transferência de propriedade, mas ocorreu, apenas, o desdobramento da posse, que permaneceu com o credor do bem.

Esse é o relatório.

VOTO

Preliminarmente, embora alegue que a lavratura do AI se deu em 07/12/2023, após, portanto, o desembaraço das mercadorias (24/11/2023), tal traço, por si só, não invalida o lançamento, pois se trata de exigência perpetrada no tempo presente, por ato isolado, sem relação com a atividade de fiscalização e homologação da apuração fiscal realizada pelo contribuinte.

De fato, uma vez iniciada a ação fiscal, tem, a autoridade fiscal, um prazo de noventa dias para conclusão dos trabalhos, conforme se depreende da leitura do art. 28, inciso IV-A, c/c o § 1º do RPAF/99, abaixo reproduzido.

“Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

...

IV-A - Termo de Ocorrência Fiscal, para documentar situação irregular de mercadorias, bens e equipamentos, livros ou documentos fiscais, quando for desnecessária a apreensão dos mesmos;

...

§ 1º O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.

...”

Ainda em sede de preliminar, cabem algumas observações acerca do lançamento. A primeira delas é a presença nos fôlios de Termo de Ocorrência Fiscal 210943.1190/23-3, inserido às fls. 05 e 06. Nele, não há identificação do transportador ou detentor das mercadorias, mas apenas a menção ao Sujeito Passivo, com a repetição dos dados constantes da folha de rosto do auto de infração. Não consta nenhuma identificação do detentor, nem assinatura no recibo, do autuado ou seu representante legal, impedindo que tal termo pudesse produzir os efeitos jurídicos que lhe são próprios.

Acresça-se, ainda, que na forma do documento de fls. 07 a 10 (Extrato de Declaração de Importação), com sua respectiva adição, a importação e o desembaraço aduaneiro ocorreram no Aeroporto Internacional de Salvador, Luís Eduardo Magalhães, sendo as mercadorias provenientes dos Estados Unidos.

Embora a mercadoria tivesse ingressado em 17/11/2023, desembaraçada em 24/11/2023, e o Auto de Infração lavrado em 07/12/2023, a intimação do Sujeito Passivo somente ocorreu em 14/04/2024, numa prova evidente de que não houve abordagem do Sujeito Passivo ou de preposto seu, traço marcante das operações de fiscalização de trânsito de mercadoria.

A abordagem efetuada no trânsito de mercadorias é crucial para definir a competência da autoridade fiscal responsável pelo lançamento vez que somente a partir daí se pode delimitar o “ato presente”, elemento apto a atrair a atuação dos Agentes de Tributos Estaduais, conforme especifica o art. 107, § 3º do Coteb/BA, abaixo reproduzido.

“Art. 107. Compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais.

...

§ 3º Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional. ”

De fato, pela dicção do texto legal, acima reproduzido, os Agentes de Tributos Estaduais somente detêm competência para fiscalizar “atos passados”, relativamente às empresas optantes pelo Simples Nacional. Quanto aos “atos presentes”, possuem competência ampla, pois se trata de atuação contemporânea à ocorrência dos fatos, indispensável ao combate de determinados atos ilícitos.

No presente processo, todavia, inexistente qualquer evidência de que a ação fiscal tenha sido contemporânea aos fatos autuados, o que leva à conclusão de que a ação de fiscalização não se deu quando do trânsito efetivo das mercadorias, e nos exatos termos do artigo 107, § 3º da Lei 3.956/81 (Cotab/BA).

Considerando que a empresa autuada não é optante pelo regime do Simples Nacional (folha 26) e frente aos fatos e elementos acima mencionados, é forçoso concluir que o lançamento carece de elementos formais essenciais para a sua constituição válida, o que nos conduz à decisão de nulidade da presente exigência, por incompetência da autoridade fiscal responsável, vez que desprovido, o seu autor, de competência funcional e legal para a sua regular implementação.

Assim, face à presença de tais elementos, o Auto de Infração em tela é nulo, conforme tem reconhecido este Conselho de Fazenda, a exemplo dos Acórdãos CJF 0332-11/15, CJF 0037-12/17 e CJF 0015-12/16, todos das Câmaras de Julgamento Fiscal, órgão de segunda e última instância administrativa. Do exposto, julgo NULO o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Em que pese o voto do ilustre relator, cuja essência concordo quanto aos motivos de nulidade, peço a devida vênia para divergir em parte do mesmo, pelas razões que passo a expor.

Entendo, contrariamente ao seu posicionamento, todavia, imperiosa a aplicação da regra do artigo 155 do RPAF/99, em seu parágrafo único, que reza: *“Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”*.

Por esta razão, adentro na análise do mérito da autuação, em relação à qual, a acusação é a de falta de recolhimento do ICMS quando do desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas, cujo importador seja estabelecido neste estado.

A mercadoria importada objeto da autuação foi descrita como “Aeronave Air Tractor”, modelo apropriado para pulverização agrícola, atividade desenvolvida pelo autuado. Da descrição dos fatos, inclusive aqueles aventados em requerimento protocolado em 26/08/2024 pela defesa do contribuinte, a aquisição se deu por meio de alienação fiduciária

De logo, registro que em consulta ao Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB) *on line*, disponível em https://sistemas.anac.gov.br/aeronaves/cons_rab_resposta.asp?, se constata que a aeronave, de prefixo PP-CGF, modelo AT-502A, número de série 502A-3451, tem como proprietária em 100% a empresa Air Tractor Capital, empresa domiciliada no exterior, em 1524 Leland Snow Way, Olney, Condado de Montgomery, estado de Maryland, Estados Unidos da América, de onde, inclusive, proveio a aeronave quando de sua importação, estando estes dados disponíveis em <https://cnpj.bis/37492033000106>. Consta, ainda, no RAB, ser o autuado, Clóvis Ceolin, mero operador da aeronave, não o seu proprietário.

Desta forma, além de eventual ilegitimidade passiva, uma vez não poder ser cobrado de imposto em relação ao qual é o mero operador do aparelho, no mérito também não poderia ser chamado a recolher o ICMS pela importação.

Isso diante do fato de que, por força do contrato de financiamento celebrado pelo autuado, o bem se encontra alienado fiduciariamente a outra instituição, nos termos do recorte apresentado, pela defesa, com *“vínculo restritivo em benefício da FINANCIADORA até a efetiva comprovação de que o COMPRADOR-DEVEDOR tenha quitado integralmente o principal e os encargos representativos de sua dívida”*.

Como bem sabido, alienação fiduciária vem a ser uma espécie de garantia numa relação de negociação de compra de bens, se apresentando como modalidade de financiamento, onde o

devedor, para garantir o pagamento de algo, o transfere para o credor enquanto paga por aquele bem. (Destaquei).

A propriedade fiduciária sobre coisa móvel representa garantia indivisível, uma vez que o pagamento parcial, ou a quitação de parcelas da prestação divisível não implica em exoneração parcial da garantia, sendo que esse princípio da indivisibilidade incide, igualmente, nas garantias reais sobre coisa alheia.

Esclareço que a alienação fiduciária de bens móveis, como no caso em comento, é regida pelos artigos 1.361 a 1.368-B do Código Civil, sendo que o artigo 1.361 explica o que é considerado um bem móvel fiduciário da seguinte forma:

“Art. 1.361. Considera-se fiduciária a propriedade resolúvel de coisa móvel infungível que o devedor, com escopo de garantia, transfere ao credor”.

Assim, no caso concreto, e de forma didática, para melhor entendimento, Clóvis usufrui da aeronave a usando como sua fosse, mas esta permanece no nome de Air Tractor Company até que Clóvis pague todas as parcelas contratadas, liquidando a dívida contraída para a aquisição da aeronave.

Ante a hipótese de Clóvis se tornar inadimplente, deixando de pagar as parcelas de forma pontual, a Air Tractor Company tem o direito de reavê-la, inclusive comercializá-la com terceiro, a fim de pagar os custos que Clóvis não pagou a ela. Esse exemplo simplifica o entendimento da situação do bem importado, onde ainda que o autuado use e goze da aeronave como se sua fosse, não é ainda seu proprietário. Em relação ao ICMS que seria devido na operação de importação, algumas considerações merecem ser tecidas.

Me valendo da lição de Geraldo Ataliba quanto a operação de circulação mercantil (Núcleo de Definição Constitucional do ICM, Revista Dos Tribunais 25 p. 111), temos que: *“Circular significa para o Direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria, a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).*

(...)

Circulação, tal como constitucionalmente estabelecido (art. 155, II, b) há de ser jurídica, vale dizer, aquela na qual ocorre a efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre mercadoria, de forma tal que o transmitido passe a ter poderes de disposição sobre a coisa (mercadoria) ”.

Ao seu turno, Eduardo Sabbag (Manual de Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012 p. 1061 e 1062) conceitua: *“Circulação: é a mudança de titularidade jurídica do bem (não é mera movimentação ‘física’, mas circulação jurídica do bem). O bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade definitiva de outro. Exemplo: na saída de bens para mostruário não se paga ICMS, pois não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação ‘física’, não havendo mudança de titularidade; o mesmo fato ocorre na mera movimentação física de bens entre matriz e filial”.*

Já mercadoria, pode ser conceituada como entende Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário. São Paulo, Ed. Malheiros, 2010, edição revista e ampliada, 2010, p. 388 e 389:

“Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias.

(...)

Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas

pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio. Por isto, o ICMS não deve incidir sobre a importação de bens de uso do próprio importador, conforme temos há muito sustentado e entendeu afinal o Supremo Tribunal Federal”.

Ou seja: ainda que não tenha ficado claro nos autos se estamos diante de uma alienação fiduciária pura e simples, ou de um leasing, operacional ou não, fato é que quando da importação ocorrida, e mesmo no momento presente, a menos que o autuado tenha liquidado as parcelas vincendas, do que não se tem notícia nos autos, estamos diante de uma situação na qual não houve a transmissão dos direitos de disposição de que nos fala o doutrinador acima mencionado.

Neste ponto, conveniente lembrar a disposição do artigo 2º, § 1º, inciso I, da Lei Complementar 86/96, segundo a qual:

“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”.

Para Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário Linguagem e Método. São Paulo: Ed. Noeses, 2018. p.783) *“a literalidade do texto constitucional poderia levar o intérprete desavisado a concluir que a mera entrada de mercadoria importada do exterior seria suficiente à caracterização do fato jurídico tributário, sendo esse o núcleo tributável do ‘ICMS-Importação’”.*

Todavia, não é a qualquer entrada da mercadoria em território nacional que faz incidir o ICMS, mas sim a sua importação que ele assim conceitua (Idem ibidem p. 784):

“‘Importar’ em termos jurídicos, significa trazer produtos originário de outros países para dentro do território brasileiro, com o objetivo de permanência”.

Esta é a regra geral, todavia, o artigo que trata das exceções à tributação, estabelece:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário”.

E neste ponto, pertinente se mencionar que em relação ao ICMS importação, a regra Constitucional se encontra no artigo 155, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal, na seguinte redação:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

IX - incidirá também:

Ainda que a mercadoria estivesse submetida à operação de arrendamento mercantil, independentemente de sua natureza, há de ser levado em conta o fato de que, enquanto o arrendatário não faz a opção pela compra, o bem continua pertencendo ao arrendador.

Na lição de Fábio Ulhoa Coelho (Manual de Direito Comercial. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 468), “*enquanto o arrendatário não exerce a sua opção de compra, a arrendadora tem a posição contratual de locadora e a situação jurídica de proprietária do bem*”.

Desse modo, enquanto não há a efetivação da compra, não existe a importação, nem a transferência da propriedade do bem, de modo a não existir a incidência do ICMS importação sobre tais operações.

Este tem sido, inclusive, o entendimento do Poder Judiciário, a respeito da matéria, como veremos a seguir.

A despeito da existência da Súmula 155 do STJ, datada de 22/03/1996, segundo a qual “*O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio*”, em se tratando de operações de importação de aeronaves com financiamento internacional, como no caso em apreciação, o STJ, através do Tema 274, através de sua Primeira Seção, com decretação de repercussão geral, entende que “*Não incide ICMS sobre a operação relativa à importação de aeronave no regime de arrendamento mercantil simples (leasing operacional)*”.

Ou seja, seria a hipótese de operação de leasing sem compra, quando do julgamento do Recurso Especial 1.131.718/SP, nos termos da seguinte Ementa:

“*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE AERONAVE MEDIANTE CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). NOVEL JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 155, INCISO IX, § 2.º, ALÍNEA “A”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. ARTIGO 3.º, VIII, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96*”.

Do voto proferido pelo Relator, Ministro Luiz Fux, destaco os seguintes trechos:

(...)

O arrendamento mercantil, contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas, não constitui operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS, sendo certo que ‘o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias’ (RE 461.968/SP).

(...)

Destarte, a incidência do ICMS, mesmo no caso de importação, pressupõe operação de circulação de mercadoria (transferência da titularidade do bem), o que não ocorre nas hipóteses de arrendamento em que há ‘mera promessa de transferência pura do domínio desse bem do arrendante para o arrendatário’.

A isonomia fiscal impõe a submissão da orientação desta Corte ao julgado do Pretório Excelso, como técnica de uniformização jurisprudencial, instrumento oriundo do Sistema da Common Law, reiterando a jurisprudência desta Corte que, com base no artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar 87/96, propugna pela não incidência de ICMS sobre operação de leasing em que não se efetivou transferência da titularidade do bem (circulação de mercadoria), quer o bem arrendado provenha do exterior, quer não”.

A matéria igualmente foi apreciada pelo STF também com repercussão geral, ratificando o entendimento do STJ, quando do julgamento do RE 540829, Relator Ministro Gilmar Mendes, Relator para Acórdão Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 11/09/2014, REPERCUSSÃO GERAL, publicação 18/11/2014, conforme é possível ver abaixo:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO”.

No voto condutor exarado, o posicionamento da Corte foi no seguinte sentido:

“ (...) ”

A alínea ‘a’ do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda).

3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, Dje 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica”.

Ante tal entendimento o STF fixou a Tese 297, nos seguintes termos: “*Não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem*”.

O voto vencedor ressalta que: “*Para não se transfigurar em um imposto de importação, só incidirá esse ICMS se esse ingresso se der a título de circulação da mercadoria. Mas, na realidade, o que ocorre é um mero arrendamento mercantil. ICMS incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, desde que atinente à operação relativa à circulação desse mesmo bem ou mercadoria, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto qualquer que seja a sua finalidade ex vi do disposto no artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea a, da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001*”.

Como visto, os precedentes acima determinam a não incidência do ICMS-importação nos casos de operação de leasing internacional, sem a consolidação da compra, que, na forma anteriormente explicitada, se perfaz com o adimplemento total das parcelas financiadas.

Assim, enquanto o arrendatário não exercer o seu direito de compra, não se poderá exigir o ICMS-importação, pois não terá ocorrido a hipótese jurídica da incidência do imposto.

Ante todo o exposto, e com o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal pela não incidência do ICMS no leasing internacional, ante a posição de que não há circulação de mercadorias e, portanto, não há transferência da propriedade do bem, a simples entrada do bem importado no país, como ocorrido, não implica a incidência do ICMS, e desta forma, apenas haverá a incidência do ICMS quando do contrato de leasing ou arrendamento mercantil, constar o pagamento do valor residual com a opção de compra antecipada do bem.

Desta maneira, em desacordo com o entendimento da própria autuante, quando de sua informação fiscal, bem como dos argumentos desfiados ao longo do voto do eminente relator, assiste razão à autuada quanto aos argumentos defensivos trazidos aos autos, me posicionando no sentido de ser o lançamento insubsistente.

É como penso.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, decisão por maioria, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **092268.0398/23-4**, lavrado contra **CLÓVIS CEOLIN**.

Representa-se à autoridade administrativa competente para a instauração de nova ação fiscal, pela inspetoria de fiscalização de estabelecimentos, observada a competência legal para a fiscalização, disciplinada no art. 107 do Coteb/BA.

Esta Junta Recorre de Ofício da presente Decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, de 17/08/18, efeitos a partir de 18/08/2018

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2024.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE – VOTO VENCEDOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR VOTO VENCIDO

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR