

A. I. Nº - 179627.0017/13-0  
AUTUADO - ABB LTDA.  
AUTUANTE - ELCIO PIO FERREIRA  
ORIGEM - IFMT – DAT/METRO  
INTERNET - 04.11.2014

## 1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0227-01/14

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO NESTE ESTADO. MERCADORIA IMPORTADA POR CONTRIBUINTE DE OUTRO ESTADO, MAS DESTINADA FISICAMENTE A CONTRIBUINTE DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Nas operações de importação de mercadorias, quando destinadas à unidade federada diversa da do domicílio do importador, sempre que houver transmissão de sua propriedade sem que as mesmas transitem pelo estabelecimento importador, o imposto caberá à unidade onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado na fiscalização do trânsito de mercadorias, em 01/03/2013, no valor de R\$ 378.227,10, acrescido da multa de 60%, consignando a seguinte imputação: “*Falta de recolhimento do ICMS sobre importação, relativo a mercadorias e/ou bens procedentes do exterior, destinados fisicamente a este Estado, no caso do importador ser estabelecido em outra unidade da Federação e o desembaraço aduaneiro ocorrer ou não em estado diverso do seu domicílio*”.

No campo “descrição dos fatos”, o preposto do Fisco fez a seguinte descrição: “*Mercadorias em trânsito no Estado da Bahia acompanhadas da DI (declaração de Importação) nº 13/0153254-3 data 13.02.2013 e DANFES nº 15406, 15407, data 13.02.2013, cuja destinação física ocorre neste Estado, sem comprovação de desembaraço por outra empresa, nos termos do artigo 155, parágrafos 2º inciso IX, alínea a da Constituição Federal de 1988. O desembaraço ocorreu no Estado de São Paulo e foi comprovado através de diligência fiscal, no local, que o destino físico é o Estado da Bahia, sem comprovação do pagamento do ICMS, nos termos do 155, parágrafos 2º inciso IX, alínea a da Constituição Federal de 1988*”.

Foi apresentada defesa (fls. 32/44), subscrita por advogado, com procura e substabelecimentos nos autos (fls. 61/44). Declara a autuada que fez importação por conta própria de mercadoria que ingressou regularmente no país pelo porto de Santos-SP, com recolhimento integral dos tributos incidentes sobre a importação (Imposto de Importação, IPI, PIS/COFINS Importação, AFRMM e Taxa SISCOMEX), conforme comprovante de importação e extrato da declaração de importação, datado de 23 de janeiro de 2013 (fls. 65/70).

Informou ainda que o ICMS Importação, incidente sobre o valor da mercadoria, também foi regularmente pago, conforme comprovam as GARES (guias de arrecadação estadual-SP) anexas, acompanhadas dos respectivos documentos de autenticação bancária (DOC 04 – fls. 72/73). Verificada pequena inconsistência, fez-se a retificação da Declaração de Importação (DOC 05).

Diz que a mercadoria entrou no país com destino à filial da ABB LTDA., em Guarulhos-SP (DOC, s 03/06), mas, devido ao tamanho da peça importada (4,98 metros de altura), que não poderia entrar nas dependências da ABB Guarulhos, foi efetuada a troca da nota fiscal, fora do estabelecimento, e posterior envio à obra onde a peça seria utilizada com destino a Coelba Fonte Nova (Bahia).

Diz que a partir de Auto de infração, percebeu que o agente fiscal entendeu que ICMS seria devido ao Estado de destino da mercadoria, o Estado da Bahia, tendo em vista que a mercadoria teria sido encaminhada para a Bahia, sem que o bem tivesse dado entrada na filial da ABB em Guarulhos. Entendimento que diz equivocado.

Explica que, no caso em tela, o desembarço se deu pelo Porto de Santos, e, como a importadora e adquirente está domiciliada em São Paulo, o ICMS incidente sobre a importação foi devidamente recolhido ao Estado paulista (DOC. 04). Completa que o envio da mercadoria para a Bahia ocorreria apenas após a sua internação em Guarulhos-SP, com a subsequente transferência ao local de realização da empreitada, no caso, o Estado da Bahia.

Reitera que em função da altura da mercadoria (4,98 m de altura), grande demais para entrar nas dependências da ABB em Guarulhos, efetuou-se a troca da nota fiscal, fora do estabelecimento, mas, ainda dentro do município de São Paulo; posteriormente, a mercadoria foi enviada à obra onde a peça seria utilizada. Diz que, por um erro, a mercadoria foi enviada para a Bahia desacompanhada das respectivas notas fiscais de trânsito, mas, acompanhada dos DANFES 15406 e 15407, que não eram as notas fiscais de remessa. Aduz que a mercadoria deveria ter sido enviada acompanhada das DANFES 66108 e 66115 (DOC 07).

Ressalta que tal equívoco pode ser comprovado inclusive pelos e-mails trocados entre a ABB, autuada e a transportadora da mercadoria, no dia 26/02/2013, data da entrada da mercadoria na Bahia (DOC 08). Em tais e-mails, a transportadora informa estar com um veículo retido no posto fiscal da Bahia, por haver suposto pagamento equivocado, dado que a mercadoria, sendo de importação, o tributo deveria ser pago conforme o Estado de destino.

Informa que o caminhão que fez o transporte da mercadoria passou pelo Posto Fiscal na Bahia no dia 26/02/2013, ao passo que os documentos fiscais corretas (DANFES 66108 e 66115) foram emitidas em 22/02/2013. Diz que, na data da entrada na Bahia, as notas de remessa corretas já existiam há dias, de forma que elas só não acompanharam a mercadoria por equívoco.

Sublinha que não há falar em ICMS devido ao Estado baiano; se muito, ocorreu descumprimento de obrigação acessória, visto que a documentação correta foi emitida tempestivamente (em 22/02/2013), dias antes da entrada da mercadoria no Estado da Bahia, e só não foi enviada junto com a mercadoria por engano.

Diz que o recolhimento do tributo ocorreu no Estado de São Paulo, conforme preceitua o art. 155 da Constituição Federal e, adimplida a obrigação de pagar o tributo, é equivocada a cobrança de ICMS constante do Auto de Infração em debate. Mesmo a punição por mero descumprimento de obrigação acessória, já seria questionável, considerando-se as peculiaridades do caso, a boa-fé da empresa e ausência de dano ao Estado da Bahia.

Reitera que o destinatário da mercadoria era a ABB, em Guarulhos, no Estado de São Paulo, razão pela qual o ICMS deveria ser pago a este Estado, como comprovadamente ocorreu. E ainda que se discorde de que o destinatário era a ABB em Guarulhos, têm-se que o Estado de destino é o local do desembarço da mercadoria, que no caso é o Estado de São Paulo, onde ficam o porto de Santos e a cidade de Guarulhos. Argumenta que A COELBA não é importadora de peças, mas sim uma companhia energética. Na operação, a ABB fez a importação por conta própria, em Santos, com destino a Guarulhos, sendo portanto a importadora do produto.

A destinação final da mercadoria à Bahia se dá em razão de um segundo negócio realizado internamente no Brasil entre a ABB e a COELBA, visto que a importação – feita pela ABB por conta própria – foi realizada por SP, sendo este o Estado de destino jurídico da importação.

Cita jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (AI 792467 AgR, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 06/09/2011, DJe-207 DIVULG 26-10-2011 PUBLIC 27-10-2011 EMENT VOL-02616-01 PP-00131 RT v. 101, n. 917, 2012, p. 634-642) ao decidir que, em hipóteses idênticas, será devido o ICMS ao Estado onde

estabelecido o importador, não sendo relevante o segundo negócio jurídico (compra e venda interna, no caso) feito no território nacional.

Pondera que, se a Constituição pretendesse que fosse considerado o Estado de destino físico da mercadoria, teria esta determinado que o ICMS é devido ao Estado de destino físico final da mercadoria, e não ao Estado do destinatário da mercadoria por ocasião da importação. Sendo improcedente o presente Auto de Infração.

Diz que as normas mencionadas na autuação não se aplicam ao caso dos autos, anuindo que tais dispositivos são direcionados aos casos em que o importador está situado no Estado da Bahia, ou seja, a situações diversas da aquí analisadas; aplicam-se às hipóteses em que o destinatário jurídico final da importação está no Estado da Bahia, e não apenas o destinatário físico da mercadoria – que adquiriu a condição de proprietário da mesma mediante negócio jurídico posterior realizado com empresa importadora situada em outro Estado.

Exemplifica arguindo que o art. 435 do RICMS BA, citado pelo Fisco da Bahia, determina que o pagamento do tributo deve ocorrer antes da entrada da mercadoria no Estado, o que não se aplica porque não havia tributo a pagar – fosse antes ou depois da entrada. O tributo foi pago ao Estado de direito, o Estado de São Paulo, que tem de teor similar às normas aqui mencionadas, de forma que haveria aparente conflito entre leis, cuja resolução, obviamente, deve passar pela observância das normas constitucionais pertinentes, as quais, conforme demonstrado no tópico anterior – e reconhecido pelo STF – favorecem, no caso, ao Estado de São Paulo. Conclui que a fundamentação exposta é insuficiente para sustentar a cobrança constante do Auto.

Lembra que, caso se entenda devida a tributação atacada nesta defesa, seria aplicável a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal, cujo artigo primeiro determina que nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, a alíquota será de 4%.

Diz que ultrapassados os argumentos acima expostos, o que se admite apenas para argumentar, é necessário que sejam considerados os créditos anteriores – relativos ao ICMS pago na origem, São Paulo – visto que ocorrida a operação naquele Estado, com posterior transferência da mercadoria para o Estado da Bahia, em atenção à sistemática de não-cumulatividade do ICMS.

Admite, se devido ao Estado da Bahia, o montante correspondente à diferença do que já restou recolhido, nas operações antecedentes (docs. 03 e 04). Arguindo que é a única forma de se operacionalizar corretamente a não-cumulatividade, nos exatos termos da norma constitucional (artigo 155, II, § 2º, I), que determina a compensação do “*que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”.

Conclui, requerendo provimento à presente defesa, determinando o cancelamento integral do Auto de Infração em questão e o consequente arquivamento; pede que todas as intimações ou notificações sejam realizadas em nome do patrono da Defendente, Dr. Eduardo Pugliese Pincelli, inscrito na OAB/SP sob nº 172.548, endereço na Rua Cincinato Braga, 340, 9º andar, São Paulo/SP.

Foi prestada informação fiscal, apensada às fls. 100/111.

O Agente Fiscal designado relata os fatos verificados, asseverando que a empresa autuada deixou de recolher o ICMS devido ao Estado da Bahia referente à importação das mercadorias discriminadas na Declaração de Importação nº 13/0153254-3, registrada em 23/01/2013.

Explica que o desembarque aduaneiro se deu no porto de Santos em São Paulo (dia 01/02/2013), sendo a mercadoria – 01 Transformador de Dielétrico Líquido, Potência 25.000 KVA, Ano 2012, Tipo Construtivo Trifásico – depositada no terminal da Rodrimar S/A – Transportes, Equipamentos Industriais e Armazéns Gerais, onde foi recolhida pela empresa transportadora TRANSDATA - Transportes Ltda., deslocada, em seguida, para o Estado da Bahia.

Diz que, na passagem do veículo transportador pelo Posto Fiscal Honorato Viana na BR-324, placas ESU-4753 (Trator) e BFZ-8854 (Reboque), constatou-se que se tratava de uma operação de

importação, acobertada pelas notas fiscais eletrônicas representadas pelos DANFES nº 15.406 e 15.407 (folhas 8 e 20) emitidas pelas ABB LTDA., em 13/02/2013, CNPJ nº 61.074.829/0011-03, empresa situada em S. Paulo, transitando na Bahia desacompanhada de nota fiscal de venda interestadual.

Informa que, após diligência no local de destino indicado pelo condutor do veículo, constatou-se que o destinatário final do equipamento importado era a CIA Elétrica do Estado da Bahia – COELBA, transação corroborada pelos documentos fiscais apresentados posteriormente pela autuada formalizando a venda interestadual da referida mercadoria – conforme os DANFES nº 66.108 e 66.115, ambos emitidos em 22/02/2013 (fls. 87 e 89), sem ingressar fisicamente no estabelecimento do importador; e, por essa razão, o ICMS foi pago indevidamente para São Paulo, unidade da federação diversa nos termos do art. 11, inciso I, letra “d” e parágrafo 3º da Lei Complementar nº 87/1996, combinado com o art. 435, inciso I, RICMS/BA.

Afirma que, nesses casos, ainda que o desembarque aduaneiro ocorra em outra Unidade Federativa, o ICMS - Importação é devido ao Estado-membro onde estiver localizado o destinatário das mercadorias, conforme reza a Constituição Federal (art. 155, § 2º, IX, alínea “a”).

Aduz, como o próprio deficiente declara, a mercadoria não transitou pelo estabelecimento do adquirente-importador indicado na DI, mas, foram remetidas do Estado de São Paulo para o Estado da Bahia acondicionadas nas mesmas caixas de madeira em que aportaram no país, conforme descrito nos documentos de embarque Bill of Loading e SGIPA (fls. 12 e 18) e respectivas notas fiscais representadas pelos DANFES nº 66.108 e 66.115, emitidas em 28/03/2012 para acobertar a operação interestadual.

Observa que a autuada apenas atuou como agente importador da operação e o registro fiscal de entrada em seu estabelecimento é meramente simbólico diante da transferência imediata das mercadorias para a empresa baiana. Diz que o equipamento sequer transitou pelo estabelecimento do importador, infringindo o art. 435, inciso I, do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12 que assim determina: “*Nas operações de importação de mercadorias ou bens procedentes do exterior, quando destinados a unidade federada diversa daquela do domicílio do importador sem que os mesmos transitem pelo seu estabelecimento, cabe o recolhimento do imposto sobre elas incidente à unidade federada onde estiver situado: I - o estabelecimento da pessoa jurídica em que ocorrer a entrada física das mercadorias ou bens*”.

Diz que o § 6º do citado artigo diz: “*Às notas fiscais mencionadas neste artigo será anexada via do correspondente documento de arrecadação ou da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS, conforme o caso*”.

Diz que houve também afronta ao citado dispositivo regulamentar (parágrafos 4º e 5º), ao destacar o valor do ICMS nas notas fiscais nº 66.108 e 66.115 (R\$ 65.571,46), transferindo crédito indevidamente quando da transmissão da propriedade das mercadorias subsequente à operação de importação de que cuida o inciso I do “caput” do artigo em referência, além dos demais requisitos como a declaração de que as mercadorias ou bens se destinam a unidade federada diversa da do importador, indicação da Nota Fiscal de entrada de que cuida o § 3º, bem como a declaração de que o imposto diferido nesta segunda operação será recolhido pelo destinatário.

Destaca as razões defensivas, informando que é inusitada a declaração de conflitos de normas, ao aduzir que só se aplicam aos importadores ou que a fundamentação indicada é insuficiente para sustentar a cobrança do Auto de Infração. Por fim, ressalva a proposta de aplicação da alíquota de 4% determinada pela Resolução nº 13/2012 do Senado Federal para as operações de vendas interestaduais de produtos importados do exterior.

Insiste que a mercadoria importada teve como destino físico a empresa CIA Elétrica do Estado da Bahia – COELBA, CNPJ nº 15.139.629/0001-94, estabelecida na Avenida Edgard Santos, 300, Bairro do Cabula VI, em Salvador - Bahia, fato documentalmente comprovado através do DANFE (saída) nº 66.108 e 66.115 emitido pela empresa importadora em 22/02/2013. Relata a apreensão dos bens, no Posto Fiscal Honorato Viana e que a regularidade da remessa da mercadoria importada foi

comprovada *a posteriori* com a apresentação das NF - e de saídas (fls. 87 e 89), atestando que o imposto incidente na primeira operação é devido ao Estado do destino físico, a Bahia, no caso, já que as mercadorias sequer transitaram pelo estabelecimento do importador, de acordo com os documentos acostados ao processo e a própria declaração da autuada em sua peça de defesa.

Diz que a empresa realizou o pagamento do ICMS - Importação no valor total de R\$ 237.562,20, mas o fez equivocadamente, em favor do estado de São Paulo, sem observar o artigo 11, inciso I, alínea "d", da Lei Complementar 87/96, que elegeu o destino físico da mercadoria como critério de escolha do sujeito ativo da relação tributária de importação, em virtude do preconizado no artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", da Constituição Federal.

Ressalva que o ICMS é devido à Unidade Federada onde a importação se consuma, pela realização do desembarço aduaneiro, à vista da localização do *"estabelecimento onde ocorrer a entrada física" da mercadoria*. O contribuinte sempre será a pessoa que *"importe mercadorias ou bens do exterior qualquer que seja a sua finalidade"* (art. 4º, inciso I da LC nº 87/1996). Aduz que as mercadorias importadas a que se referem as notas fiscais de saída (fls. 87 a 90) nunca transitaram no estabelecimento do importador e a emissão das notas fiscais de entrada nº 15.406 e 15.407 cumprem apenas formalidade escritural contábil prevista na legislação federal.

Deduz que, não obstante, o fato gerador do ICMS ocorrer no ato de desembarço aduaneiro, a lei considera-o verificado no local da situação do estabelecimento onde ocorra a entrada física da mercadoria ou bem importado do exterior, no caso em concreto, o Estado da Bahia.

Frisa o entendimento de que o importador jurídico localizado em outro estado é o responsável pelo pagamento do ICMS relativo às importações que realizar, quando não transitarem por seu estabelecimento e forem destinadas fisicamente a outra unidade da Federação, devendo o imposto ser recolhido para o estado onde ocorrer a entrada física das mercadorias, nos termos do art.435,I, RICMS/12 em harmonia com a LC 87/96. (Acórdãos CJF 0068-11/10 e 0254-11/11).

Diz que o agravo regimental julgado pelo STF não se aplica ao caso em lide; que o tema é controverso, destacando que o pretório excuso não considerou inconstitucional a sujeição ativa ao Estado em que se encontra o destinatário físico da mercadoria, na ementa acostada aos autos.

Resume que a mercadoria foi desembaraçada em São Paulo, remetida para estabelecimento situado na Bahia, sem transitar pelo estabelecimento do importador – ABB Ltda, situado em SP; nesse caso, cabe o imposto da importação incidente na primeira operação (importação) ao Estado da Bahia, nos moldes do Art. 435, §1º do RICMS/12, devendo o importador emitir a nota fiscal de venda interestadual sem destaque do imposto, conforme explicita § 4º do mesmo artigo.

Diz que não entende a opção do desembarço pelo porto de Santos-SP, uma mercadoria previamente contratada por cliente baiano, quando a empresa importadora, a ABB Ltda., mantém filial no Estado da Bahia. Deduz que o mais lógico seria promover a operação de importação diretamente pelo porto de Salvador, diminuindo custos, riscos de perdas no transporte terrestre e ganho de tempo. Aduz que o planejamento tributário é uma valiosa ferramenta na diminuição de custos e ampliação de lucros, mas não pode entrar em choque com orientação normativa da matéria.

Observa que o recolhimento efetuado ao Estado de São Paulo, em relação ao ICMS - Importação exigido pelo Estado da Bahia implica numa diferença de R\$ 140.664,9 em valores nominais a favor do contribuinte, o que representa uma economia de tributos em termos percentuais de 37,19%. Nega a existência de conflito de normas, na aplicabilidade da Resolução nº 13/2012, ofensa ao princípio da não cumulatividade, em relação ao recolhimento feito ao Estado de São Paulo.

Pede que seja o referido auto de infração julgado procedente.

É o relatório.

**VOTO**

No presente Auto de Infração é exigido ICMS, na fiscalização do trânsito de mercadorias, modelo 4, com a imputação de falta de recolhimento do tributo incidente na importação de mercadorias que ingressaram fisicamente no Estado da Bahia.

O enquadramento da situação considerada irregular no processo administrativo fiscal - PAF diz respeito às operações de importação de mercadorias destinadas a unidade federada diversa do domicílio do importador: art. 1º, inc. I parágrafo único; art. 2º, inc. V; art. 4º inc. IX; art. 13, inc. I alínea “d”, todos da Lei nº 7.014/96, além dos artigos 332, inc. III e art. 435, do RICMS/Ba (Decreto nº 13.780/12).

No momento da apreensão, segundo consta no Termo de Ocorrência Fiscal, fls. 06 e 07, a mercadoria, um transformador TRIP SECO, estava sendo transportada, além da DI (declaração de Importação) nº 13/0153254-3 data 23.01.2013, através dos DANFES nº 15406, 15407, de 13.02.2013.

Nas razões, a alegação defensiva é que fez importação por conta própria de mercadoria que ingressou regularmente no país pelo porto de Santos-SP, onde a autuada tem domicílio, com recolhimento integral dos tributos incidentes sobre a operação (Imposto de Importação, IPI, PIS/COFINS Importação, AFRMM e Taxa SISCOMEX), conforme comprovante de importação e extrato da declaração de importação, datado de 23 de janeiro de 2013 (fls. 65/70).

Explica que a mercadoria entrou no país com destino à filial da ABB LTDA (Guarulhos-SP), conforme atestam os DOCS 03/06, mas, devido ao tamanho da peça importada (4,98 metros de altura), não entraram nas dependências do estabelecimento; foi efetuada a troca da nota fiscal com o posterior envio à obra onde a peça seria utilizada com as DANFES com destino a Coelba Fonte Nova, no Estado da Bahia.

Admite que houve um erro no trânsito das mercadorias, acompanhada dos DANFES 15406 e 15407, em lugar das notas fiscais de remessa números 66108 e 66115 (DOC 07), emitidas regularmente. Reitera que o bem importado não tem como destinatário o Estado da Bahia, não há falar em dúvida de ICMS relativo a bem importado com este Estado, posto que o recolhimento do tributo ocorreu no Estado de São Paulo, conforme previsão do art. 155, §2º, “IX”, alínea “a” da CF/88.

O preposto do Fisco, designado para prestar a Informação, diz, em contrário, que a mercadoria importada teve como destino físico a empresa CIA Elétrica do Estado da Bahia – COELBA, CNPJ nº 15.139.629/0001-94, estabelecida na Avenida Edgard Santos, 300, Bairro do Cabula VI, em Salvador - Bahia, fato documentalmente comprovado através do DANFE (saída) nº 66.108 e 66.115 emitido pela empresa importadora em 22/02/2013.

Vejamos, então:

Muito se tem discutido acerca da competência nos casos de incidência do ICMS, nas operações de importação, sobretudo, porque o sistema tributário do país se estrutura com base no princípio federalista. Isto é: cada Estado detém competência para instituir e cobrar os impostos de sua alçada, podendo surgir o chamado "conflito positivo de competência".

É essa a situação que ocorre, no caso concreto. O Estado de São Paulo e o Estado da Bahia se elegem como integrantes da relação jurídico tributária da mesma operação de importação.

A discussão tem origem na redação do 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)*

No entanto, enquanto o texto constitucional elegeu o critério jurídico para definição do sujeito ativo do ICMS - Importação, definindo que caberá o imposto ao Estado onde esteja situado o estabelecimento do destinatário da mercadoria: *“Estado onde estiver situado o domicílio fiscal ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria”*, a Lei Complementar do ICMS 87/96, chancelada pela própria Constituição Federal (art. 146, I), estabelece que o imposto será devido ao Estado onde esteja localizado o estabelecimento em que se dá a entrada física, conforme indica o art. 11, I, “d”, abaixo transscrito:

*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 mercadorias ou bem:*

*(...)*

*d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;*

Somente após criteriosa análise dessas duas expressões é que se alcançará a definição de qual é o ente federado responsável pela cobrança do imposto, já que existem operações de importação em que a entrada física da mercadoria se efetiva em Estado diverso daquele onde se encontra o estabelecimento destinatário.

As operações em que o estabelecimento do destinatário da mercadoria (o estabelecimento importador) está localizado no mesmo Estado em que se dá o desembaraço aduaneiro não suscitam polêmicas, devendo o imposto ser pago, por óbvio, ao Estado onde as operações se realizam, seja considerado o local do desembaraço, seja pelo critério do destino final.

No entanto, as operações de importação podem comportar complexidades e diversos arranjos sobre a competência para cobrança do ICMS. Dúvidas emergem de forma acentuada, quando o importador tem estabelecimento em ente federativo diverso daquele onde ocorre o desembaraço, ou ainda, e mais grave, quando a mercadoria importada é remetida a destinatário final em um terceiro Estado-membro sem que tenha circulado fisicamente pelo estabelecimento importador.

Em certas situações, os conceitos de importador e destinatário da mercadoria importada, quando interessasem ao deslinde da questão, podem ser buscados no Decreto-Lei nº 37/66 (alterados pela Lei nº 11.281/2006), que conceitua a operação de importação e estabeleceu distinção entre importação por conta e ordem e importação por encomenda. Destarte, importa saber que tipo de operação de importação foi realizada, a fim de se estabelecer o pressuposto constitucional que dá início à interpretação da hipótese de incidência do ICMS-Importação.

Nesses termos, 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 (art. 2º, § 1º, I, da IN SRF nº 634/06).

Nas importações consideradas *“por conta e ordem de terceiros”* o serviço é prestado por uma empresa 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. Portanto, na importação *“por conta e ordem”* o importador de fato é o adquirente, aquele que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional.

Assim, além da segregação das importações por conta própria (sem intermediários) daquelas realizadas por conta e ordem de terceiros, a análise, levará em conta a existência ou não de pessoas interpostas ou descompasso entre a forma e o conteúdo das operações.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal - STF (RE 299.079/RJ, DJ de 16.06.06), resolvendo litígio entre um estabelecimento situado no Estado de Pernambuco (importação por conta própria) que desembaraçou mercadoria no Estado do Rio de Janeiro, transferindo para destinatário, no Estado fluminense, sem que houvesse a entrada física em seu estabelecimento, posicionou-se que o ente

competente para a cobrança do imposto é aquele onde esteja situado o estabelecimento importador (entrada jurídica), pouco importando o desembaraço da mercadoria.

Num segundo acórdão do STF (RE 268.586/SP, DJ de 18.11.05), a operação de importação realizada por estabelecimento situado no Estado do Espírito Santo, por conta e ordem de estabelecimento localizado no Estado de São Paulo, sendo as mercadorias desembaraçadas no porto de Santos, no território de São Paulo. Nesse caso, o tribunal entendeu que o imposto deveria ser recolhido no Estado em que localizado o Porto de desembarque e o destinatário da mercadorias, fixando, então, Estado de São Paulo competente para exigir o ICMS respectivo.

Não se tratou, nos dois casos, mudança de critério nos rumos jurisprudenciais, mas o órgão julgador máximo do país fundamentou sua decisão no entendimento que, na primeira decisão, a importação foi realizada diretamente, enquanto no segundo caso a importação se dava por conta e ordem de terceiro, observando-se ainda um quadro claro de simulação, cujo escopo era o aproveitamento indevido de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Espírito Santo.

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

Por *destinatário jurídico* deve-se entender o estabelecimento responsável efetivo pela operação de importação e que irá dar destinação econômica ou funcional ao bem, ainda que transitória ou intermediária. Não se afasta de plano a relevância jurídica do importador-intermediário para efeito de fixação do sujeito ativo do tributo, exceto, quando a partir do acervo fático das provas reste evidenciado mero repasse de mercadorias ou manifesto abuso da forma negocial escolhida. Precedente no RE 445.544 (relatoria do Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 07.05.2010).

Em outras palavras, o que a legislação e a jurisprudência tem buscado definir, é qual Estado, vai figurar no polo ativo do lançamento fiscal à vista da determinação do local da entrada física da mercadoria sujeita à tributação do ICMS em operações de importação.

Justo por isso, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, Decreto 13.780/12, repetindo o quanto consignado no Decreto nº 6.284/97, e também replicando o disposto na LC 87/96, diz, na Seção II que cuida da Importação de Mercadorias ou Bens Destinados Fisicamente a Unidade Federada Diversa daquela do Domicílio do Importador, o que segue:

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

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

No caso dos autos, inconteste é o fato de que a mercadoria foi destinada a Cia Elétrica do Estado da Bahia - COELBA, situada no Estado da Bahia, bem como os elementos trazidos aos autos determinam que a importação se deu por conta e ordem, configurando que o efetivo importador é o sujeito passivo, conforme toda a documentação de importação acostada aos autos.

Observo que as notas fiscais eletrônicas 66108 e 66115, de 22.02.2013 (fls. 87/90), se reportam à operação de remessa do equipamento importado para o Estado da Bahia, cuja pedido fora encomendado desde 30.05.2012. A respectiva nota fiscal de venda (NF- e 64.304) fora emitida em 16.01.2013, muito antes da apreensão da mercadoria, em 26.02.2013, evidenciando que a mercadoria importada tinha destinação acertada de forma prévia para as obras da subestação transformadora de energia, no empreendimento da Arena Fonte Nova, nesse Estado. Sua destinação final jamais objetivou a empresa autuada, no Estado de São Paulo.

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

estabelecimentos em outra unidade da federação, o que não se comprova nos autos, não tendo qualquer relevância para a solução da lide, o argumento defensivo de que o tamanho do bem impediu seu ingresso no estabelecimento em Guarulhos (SP) ou que a destinação da mercadoria à Bahia se dá em razão de um segundo negócio realizado no Brasil, entre a ABB e COELBA.

Conclui-se que na definição do destinatário da mercadoria importada não deve prevalecer os pactos particulares mantidos entre as partes envolvidas na importação, mas a efetiva destinação do bem. A interpretação a ser conferida ao texto constitucional, no início mencionado, compreende o da destinação final do produto importado, sob pena de se permitir operações de importação com o objetivo de não recolhimento do real imposto devido ao ente da Federação a quem competiria tributá-lo, caso a operação fosse realizada de maneira regular, em termos tributários e fiscais. Portanto, o sujeito passivo do ICMS - importação é o Estado onde está situado o estabelecimento destinatário do bem importado, o conhecido destino físico, pois nesse Estado é o que o bem cumprirá sua função e finalidade econômica, não importando se o desembarque aduaneiro ocorreu por meio ou não por pessoa política diversa da federação.

Nesse sentido, servem de precedentes variadas decisões emanadas desse órgão de julgamento, entre outras: Acórdão CJF 0061-12/14, CJF 0270-12/13, 0150-11/12, 0006-11/11, 0364-11/10.

Diante de toda a exposição, a infração à legislação do ICMS importação resta caracterizada e o Auto de Infração é **PROCEDENTE**.

É o voto.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** Auto de Infração nº 179627.0017/13-0, lavrado contra ABB LTDA, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$378.227,10**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2014.

RUBENS MUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR