

**PROCESSO** - A. I. Nº 179627.0017/13-0  
**RECORRENTE** - ABB LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0227-01/14  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/METRO  
**INTERNET** - 01/10/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº0290-12/15

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO EM OUTRO ESTADO. VENDA POSTERIOR PARA O ESTADO DA BAHIA. DESTINO FÍSICO E JURÍDICO EM OUTRO ESTADO. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE SÃO PAULO. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. Nas operações de importação direta e por encomenda de mercadorias, o destinatário físico e jurídico é o Importador, mesmo que posteriormente sejam destinadas a outro Estado. A utilidade de qualquer bem depende diretamente da atividade desenvolvida pelo seu vendedor. É lógico que para um comerciante, como é a autuada, a finalidade do bem é a de ser vendido. E isso foi feito no destino jurídico e físico da mercadoria, o estabelecimento do Importador no Estado de São Paulo. Mesmo que o produto importado não tivesse ingressado fisicamente no estabelecimento da Recorrente (o que não foi o caso), tal fato se daria única e exclusivamente por fins de facilidade logística, comercial e financeira, pois não se poderia imputar como obrigação ao Importador que faça o bem importado circular milhares de quilômetros fisicamente, apenas para se mudar suposta natureza jurídica da operação realizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de infração **IMPROCEDENTE**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 1ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0227-01/14, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 01/03/2013, com o objetivo de exigir o débito no valor histórico de R\$378.227,10, em decorrência da constatação da seguinte infração:

*“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”, foi consignada 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”.*

Por Decisão unânime o Auto de Infração foi julgado procedente, nos termos a seguir:

### **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 dívida 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 transcrito:*

*Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*I - tratando-se de 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 desembarço aduaneiro não suscitam polêmicas, devendo o imposto ser pago, por óbvio, ao Estado onde as operações se realizam, seja considerado o local do desembarço, 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 desembarço, 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 interessem 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 desembarçou 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 desembarço 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 desembarçadas 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 quando 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.*

*Observe 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 desembaraço 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 CJP 0061-12/14, CJP 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.*

Inconformado com a Decisão proferida pela 1ª JF, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 144 a 165 dos autos, no qual, através de seu patrono, aduz que fez importação por conta própria de mercadoria que ingressou regularmente no país pelo porto de Santos-SP, com recolhimento integral do imposto de importação, conforme comprovante de importação e extrato da declaração de importação anexos, datado de 23 de janeiro de 2013 (doc. 3 anexo à impugnação), cujo recolhimento do ICMS sobre o valor da mercadoria foi efetuado regularmente, conforme comprovam as GARE anexas, acompanhadas dos respectivos documentos de autenticação bancária (doc. 4 anexo à impugnação), e que a referida mercadoria entrou no país com destino à filial da ABB em Guarulhos-SP (docs. 3, 4, 5 e 6 anexos à impugnação), mas devido ao tamanho da peça importada – mais precisamente 4,98 metros de altura – esta não poderia entrar nas dependências da ABB em Guarulhos, motivo pelo qual foi efetuada a troca da nota fiscal fora do estabelecimento, porém dentro do município de São Paulo, e posterior envio à obra onde a peça seria utilizada, com os DANFE 15406 e 15407 que, por um erro, não eram os DANFES 66108 e 66115 de remessa destinadas à Coelba Fonte Nova, localizada na Bahia (doc. 7 anexo à impugnação).

Destaca ser evidente que o destinatário era a ABB Guarulhos, não havendo que se falar em ICMS devido ao Estado da Bahia e que, no caso em tela, se muito, ocorre descumprimento de obrigação acessória, visto que a documentação correta, a nota de remessa, foi emitida tempestivamente e antes da entrada da mercadoria na Bahia, não sendo enviada com a mercadoria por engano. Portanto, não sendo destinatário o Estado da Bahia, não há que se falar em dívida de ICMS relativo a bem importado com este Estado, tendo o recolhimento do tributo comprovadamente ocorrido de direito ao Estado de São Paulo, conforme preceitua o art. 155 da Constituição, sendo equivocada a cobrança de ICMS constante do Auto de Infração.

Salienta que a expressão "do estabelecimento onde ocorrer a entrada física" de que trata o artigo 11 da LC 87/96 deixa claro que o ICMS devido na importação deverá ser pago ao Estado em cujo território ocorrer a entrada física dos bens, no qual ocorrer o desembaraço aduaneiro, consoante interpretação conjunta e sistemática do citado art. 11, I, "d", da LC 87/96, combinado com a Súmula nº 661 do Supremo Tribunal Federal, que se encontra assim redigida: "*Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.*"

Logo, no caso, como o desembaraço aduaneiro ocorreu no Porto de Santos/SP, falta ao Estado da Bahia competência para exigir da impugnante o ICMS devido na importação sob exame, pois, ainda que se discorde que deve ser considerado o local físico de desembaraço da mercadoria, o que se admite apenas para argumentar, resta como única opção interpretativa entender-se que o tributo seria devido ao local do destinatário jurídico da mercadoria e, conforme explicitado, 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.

Portanto, seja pelo viés da entrada física ou da destinação jurídica da mercadoria, no caso em tela, o tributo será devido ao Estado de São Paulo, onde ficam o Porto de Santos (local da entrada física) e a cidade de Guarulhos (local do destinatário jurídico), visto que a COELBA não é importadora de peças, mas sim uma companhia energética, que comprou da verdadeira importadora, a ABB, que realizou a importação por conta própria, em Santos, com destino a Guarulhos.

Salienta que o Supremo Tribunal Federal já se posicionou diversas vezes no sentido de que o *destinatário* a que alude a parte final do art. 155 da Constituição é o destinatário jurídico das mercadorias, ou seja, o importador, compreendido como o responsável pelo ingresso dos produtos no território nacional, e não aquele para quem a mercadoria é posteriormente vendida ou entregue, *destinatário final* ou *destinatário físico* dos bens, do que cita como exemplo o RE nº 299.079, no qual o Estado do Rio de Janeiro pretendia cobrar o ICMS sobre a importação de *álcool anidrido* efetuado pelo porto fluminense e entregue ao destinatário físico situado em território fluminense – Petrobrás. Porém, o importador das mercadorias estava situado no Estado de Pernambuco, tendo recolhido o ICMS para referido Estado, tendo o Min. Carlos Britto concluído

que o ICMS seria devido ao Estado de Pernambuco, pois em seu território estaria estabelecido o destinatário jurídico dos bens importados, ou seja, o importador, sendo irrelevante o local do desembaraço ou do destinatário físico.

Desta forma, e de acordo com a jurisprudência do STF, a ABB é a *destinatária jurídica* dos bens importados do exterior; e como ela é estabelecida em Guarulhos, Estado de São Paulo, então cabe a este Estado, e não à Bahia, o ICMS incidente sobre as referidas importações, segundo o disposto no art. 155, § 2º, IX, alínea “a”, da Constituição, sendo irrelevante o fato de ter realizado a transferência das mercadorias para a Coelba (na Bahia), após a importação, pois o real destinatário jurídico das mercadorias foi a ABB, o que torna totalmente descabida a cobrança para a Bahia.

Reitera que 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, do que cita jurisprudência pacífica do STF, como também do CONSEF (A-0232.11/10), que em hipóteses idênticas à presente, entende ser devido o ICMS ao Estado onde estabelecido o importador, não sendo relevante o segundo negócio jurídico (compra e venda interna) feito no território nacional.

Destaca que no citado precedente do CONSEF, embora se mencione uma transferência interestadual anterior para “outro estabelecimento”, trata-se de outro estabelecimento da mesma empresa, evidenciando que a transferência pela empresa importadora para outra empresa é que é irrelevante. Assim, o fato de a transferência anterior, no caso, ter se dado para estabelecimento da importadora em Guarulhos é suficiente para descaracterizar a exigência fiscal posterior.

Salienta que, se a Constituição pretendesse que fosse considerado o Estado de destino físico (e não de local físico da entrada ou de destino jurídico) da mercadoria, teria 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.

Portanto, segundo o recorrente, evidente que independentemente do viés adotado (entrada física da mercadoria ou destinatário jurídico desta) deve-se considerar como destinatário da importação, no caso em tela, o Estado de São Paulo, ao qual o ICMS já foi integralmente recolhido, sendo completamente improcedente a cobrança constante do Auto de Infração atacado.

Sustenta que para atribuir-se o direito de cobrar o ICMS incidente sobre a importação discutida, o Estado da Bahia teria que comprovar a ocorrência de simulação, de forma a permitir a interpretação de que ocorreu importação indireta. Contudo, não se alega e muito menos se comprova a ocorrência, seja de importação indireta ou de simulação entre a ABB e a COELBA, devendo-se considerar como importador efetivo a ABB, conforme farta documentação acostada à defesa, afastando-se a cobrança indevida realizada no caso em tela.

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 “a alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento)”.

Aduz ainda que, ultrapassados os argumentos acima expostos, o que diz admitir 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, sob pena de inobservância da sistemática de não-cumulatividade do ICMS, sendo devido ao Estado da Bahia – caso se entenda que algum tributo ainda é devido –, o montante correspondente à diferença do que já restou recolhido pela nas operações antecedentes (docs. 3 e 4 anexos à impugnação).

Por fim, pede a reforma do Acórdão recorrido, para que ocorra o cancelamento da exigência consubstanciada no Auto de Infração, com o arquivamento do processo administrativo correlato e, caso assim não se entenda, requer-se: (i) a redução da autuação, pela aplicação da alíquota

menor conforme previsão da Resolução nº 13 do Senado; e (ii) a consideração dos créditos anteriores – relativos ao ICMS pago na origem, São Paulo – em observância ao princípio da não cumulatividade, como também requer que todas as intimações/notificações sejam realizadas em nome do patrono da recorrente, Dr. Eduardo Pugliese Pincelli, inscrito na OAB/SP sob nº 172.548, com endereço na Rua Cincinato Braga nº 340, 9º andar, São Paulo/SP.

A PGE/PROFIS no Parecer, às fls. 170 a 171 dos autos, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, mantendo-se em sua inteireza a decisão da JJF, pois a mercadoria importada foi desembaraçada no Estado de São Paulo e seguiu para o Estado da Bahia, sem transitar pelo estabelecimento da importadora, ora autuada.

Cita que o art. 11, I, “d”, da LC 87/96 define que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, é o estabelecimento onde ocorrer a entrada física, cuja regramento foi repetido no art. 13, I, “d”, da Lei 7.014/96, cujos preceitos legais se coadunam com o art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, o qual estabelece, quanto à incidência do ICMS sobre a entrada da mercadoria importada do exterior, que cabe o imposto ao estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria, o qual não pode ser outro senão aquele onde ocorrer a entrada física da mercadoria.

Destaca a PGE/PROFIS que o dispositivo constitucional não contempla a hipótese do cabimento do imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento importador, mas sim o estabelecimento destinatário da mercadoria, que podem coincidir, mas não necessariamente, como no caso presente, pois restou evidenciado ser o ICMS devido ao Estado da Bahia, já que a entrada física da mercadoria ocorreu no território baiano.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS sob a acusação de *“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”*.

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

Como salientado no Parecer da PGE/PROFIS o art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF não contempla a hipótese do cabimento do imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento importador, mas sim o estabelecimento destinatário da mercadoria. No caso em análise, a entrada física da mercadoria ocorreu no território baiano.

Em consonância com o aludido dispositivo constitucional, o art. 11, I, “d”, da LC 87/96 define que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto, é o estabelecimento onde ocorrer a entrada física, cuja regramento foi recepcionado no art. 13, I, “d”, da Lei 7.014/96.

Sendo assim, comungo do entendimento exarado na Decisão recorrida de que:

*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 desembaraço aduaneiro ocorreu por meio ou não por pessoa política diversa da federação.*

No caso específico, a mercadoria importada foi desembaraçada no Estado de São Paulo e seguiu para o Estado da Bahia, sem transitar pelo estabelecimento importador. Para tal conclusão, valome de trechos do voto divergente proferido no ACÓRDÃO CJF Nº 0067-12/15, do qual anuir, a seguir:

#### **VOTO DIVERGENTE**

[...]

*Afirmo isto, porque em qualquer consulta a um manual de comércio exterior, há duas maneiras de se operar uma importação: a dita importação direta ou própria, efetuada diretamente pelo próprio contribuinte interessado em adquirir mercadoria no exterior, e a importação indireta, em que se utiliza um intermediário (trading). A importação indireta, por sua vez, admite duas modalidades – por conta e ordem, e por encomenda, conforme excerto abaixo, extraído de sítio especializado em comércio internacional:*

*.A importação indireta de bens é uma ótima estratégia para aqueles que querem importar, porém sem ter trabalho com os trâmites aduaneiros. Diferentemente da importação direta, quem assume grande parte das obrigações alfandegárias é uma empresa importadora ou Trading, que fica incumbida de realizar o despacho aduaneiro, retirar os produtos e geralmente entregá-los no estabelecimento do requerente. São duas as modalidades de importação indireta: a importação por encomenda e a por conta e ordem de terceiros.*

*(<http://adlerweb.blogspot.com.br/2013/07/importacao-indireta-importacao-por.html> - consulta feita em 05/03/2015)*

[...]

*No meu ponto de vista, parece óbvio que quem vai utilizar a mercadoria é a empresa que solicitou a importação, e não é relevante se efetuou a operação pela modalidade de encomenda, ou por conta e ordem de terceiros. Assim, da mesma forma que o CDC qualifica como destinatário final aquele que faz uso do bem e não quem intermedia a sua comercialização, por sua vez, torna-se absolutamente irrelevante se a compra se dá por encomenda ou por conta e ordem de terceiros, visto que no caso acima, o STJ considerou que o destinatário final é aquele que utiliza o produto importado.*

[...]

*O destinatário final de uma operação mercantil, seja das importações, seja em outras operações, é a pessoa física ou a pessoa jurídica que recebe um bem a ser incorporado ao seu patrimônio ou então que venha a ser consumido. Reconheço que o tema é difícil e lamento que a interpretação do disposto no texto constitucional acerca de quem é o sujeito ativo na relação tributária decorrente de mercadoria procedente do exterior, que in verbis, a carta magna diz que cabe “ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”, por conta de disputas tributárias entre os estados da nossa Federação, venha a ser interpretado ao sabor de novos conceitos do que vem a ser o “destinatário” – ora é o “destinatário final”, ora o que promove “entrada física”, ora o “destinatário jurídico”, ora a trading que importa por encomenda, etc.*

*Entendo que as decisões judiciais sobre o tema desta lide, embora possam vir a ser conflitantes, aquelas em favor posicionamento deste voto divergente, trazem sobejas argumentações não só de caráter jurídico, mas também social e econômico, todas elas insculpidas no texto da Constituição Federal, deixando cristalino, que o destinatário na importação não pode ser outro, senão aquele que solicitou duas importações e dá utilidade à mercadoria importada.*

*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*

*Porém, das decisões judiciais analisadas, inclusive as citadas pelo Relator, todas apontam no sentido de que o destinatário jurídico nada mais é que um destinatário físico qualificado, que não apenas recebe o bem fisicamente para repassá-lo, mas que o recebe com animus possidenti uti dominus, ou seja, com o intuito de possuir e utilizar.*

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## VOTO VENCEDOR

Com a devida vênia vou divergir do Nobre Colega Relator.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS no valor histórico, com multa, de R\$605.163,36, incidente sobre operação de importação de bens procedentes do exterior, e teoricamente destinados fisicamente a este Estado, no caso do importador ser estabelecido em outra unidade da Federação e o desembaraço aduaneiro ocorrer em Estado diverso, ou não, do seu domicílio.

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

Conforme análise do auto de infração, e documentação ofertada pela Recorrente, compartilho entendimento firmado pelo STF de que o ICMS das importações por encomenda será devido ao Estado domicílio do importador. Senão, vejamos:

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

*1. Constatado que a Corte de origem empregou fundamentação adequada e suficiente para dirimir a controvérsia, é de se afastar a alegada violação do art. 535 do CPC. 2. Está pacificado no âmbito deste STJ que o contribuinte do ICMS, no caso de mercadorias importadas, é o estabelecimento do importador, assim entendido o destinatário final do produto importado, ou seja, sob uma outra vertente, por quem vai utilizá-lo. Nesse sentido: AgRg no AREsp 3.515/MG, Rel. Ministro Cesar As for Rocha, Segunda Turma, DJe 06/09/2011; AgRg no REsp 1195080/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 30/09/2010; REsp 1134256/ES, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 02/12/2009; EDcl nos EDcl no RMS 12.284/CE, Rel. Ministro Luiz fux, Primeira Turma, DJ 22/11/2007.3. No caso, o acórdão recorrido afirmou que "os produtos ora em discussão foram utilizados precipuamente na atividade desenvolvida no estabelecimento da cidade mineira, só tendo utilidade para esta. Inviável a revisão do entendimento quanto ao ponto, ante o óbice da Súmula 7/STJ.4. A destinação final imputada ao estabelecimento mineiro não foi infirmada pelo ora agravante, o que atrai quanto ao tema, o óbice da Súmula 283/STF.5. Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 92169 MG 2011/0235694-0, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 16/10/2012, T1 – PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/10/2012.*

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

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

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

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

*IX - incidirá também:*

*a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;( grifo nosso)*

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

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

No mesmo sentido, a fim de estabelecer o conceito de importador e destinatário da mercadoria importada, faz-se necessário conhecer a legislação infraconstitucional que conceitua a operação de importação, no caso o Decreto-Lei nº 37/66, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.281/2006, que estabelece a distinção entre importação por conta e ordem e importação por encomenda. No primeiro caso, a empresa de importação figura como agente prestador de serviço que viabiliza a compra da mercadoria estrangeira para o destinatário, que figurará como efetivo importador, enquanto no segundo caso, a empresa de importação é o próprio importador, que adquire a mercadoria, promove o desembaraço aduaneiro, emite nota fiscal de entrada, registra contabilmente a entrada da mercadoria em seu estabelecimento, agrega sua margem de lucro e, por fim, promove a saída da mercadoria no mercado interno destinada ao encomendante. Tal distinção está nitidamente esclarecida no art. 11 da Lei 11.281/2006, in verbis:

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

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

No caso em tela, até pelos fundamentos do voto do Relator, o Estado da Bahia entende que o autuado promoveu verdadeira importação por encomenda, o que por si só já deixaria claro que o Fisco Estadual não é sujeito ativo do ICMS-Importação.

Entretanto, no caso concreto, sequer fora realizada uma importação por encomenda, mas sim uma Importação Direta, o que a meu ver atesta cabalmente a ilegitimidade ativa do Estado da Bahia.

Ora, os documentos acostados evidenciam que as mercadorias em questão foram importadas diretamente pelo autuado, em uma operação de transferência internacional de mercadorias de um mesmo grupo empresarial, sendo o mesmo quem registrou a operação de importação, recolheu o ICMS devido ao Estado de São Paulo, onde a mercadoria foi desembaraçada e onde está seu estabelecimento comercial, e na sequência promoveu a saída da mercadoria no mercado interno, destinada à empresa encomendante no Estado da Bahia.

Por sua vez, verifico que o Registro da DI se deu em 23/01/2013, em um valor total de operação de US\$ 634.676,41. A mercadoria foi desembaraçada no porto de Santos e seguiu fisicamente até a sede do Importador em Guarulhos/SP. Foi registrada a entrada da mercadoria no estabelecimento

importador em 13/02/2013, através do DANFE 15407 (fl. 20) e, posteriormente, as mercadorias foram vendidas para contribuinte baiano, tendo sido emitidas os DANFES 66108 e 66115 (fls. 87 a 90) em 22/02/2013, quando a mercadoria deu saída física e jurídica do estabelecimento importador. Em que pese as mercadorias tenham transitado equivocadamente com o DANFE 15407 (fl. 20), o recorrente comprovou o equívoco anexando os DANFES 66108 e 66115 (fls. 87 a 90) emitidos em 22/02/2013 (antes da ocorrência fiscal), relativos à venda das mercadorias.

Assim, considerando que a recorrente realizou operação de importação direta, não há dúvidas de que esta é a importadora e destinatária da mercadoria importada, tanto como destinatária física como jurídica, de modo que o ICMS incidente sobre tal operação será devido ao Estado de São Paulo, onde está situado o seu estabelecimento, tal como determina a Constituição Federal. Não cabendo, deste modo, por força de lei, qualquer pagamento de ICMS importação ao Estado da Bahia, ainda que o encomendante esteja sediado neste.

Veja-se que inclusive, da análise do objeto social da Recorrente (fl. 49), a mesma possui como um de seus objetos a *comercialização de bens em geral*. Por sua vez, da análise da Nota de Saída emitida pela Recorrente (fls. 87 a 90), e da DI 13/0153254-3 (fl. 13), verifico que, inclusive, a Recorrente aplicou margem de lucro a operação. A meu ver, esse panorama apenas confirma a natureza jurídica das operações realizadas como sendo duas distintas, uma de importação e outra de comercialização.

Em assentada de julgamento ocorrida em 04.06.15 a PGE/PROFIS entendeu não restar comprovado de forma cabal se tratar de importação por encomenda, razão pela qual esta CJF entendeu por bem converter o feito em diligência.

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

*Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*I - tratando-se de mercadoria ou bem:*

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

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

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

Entretanto, analisando detidamente o caput do art. 11, da LC 87/96, nota-se que referida norma disciplina hipóteses de responsabilidade tributária, ou seja, definição de sujeição passiva, e não de sujeição ativa; tal conclusão fica evidenciada a partir da expressão “e definição do estabelecimento responsável” contida no final do texto. Portanto, a regra estabelecida na alínea “a” do referido artigo, citado adrede, é responsabilizar o estabelecimento destinatário físico da mercadoria por eventual omissão quanto às obrigações previstas em lei. Até porque, jamais poderia a Lei Complementar inovar o ordenamento jurídico criando outro critério definidor da sujeição ativa, pois como norma infraconstitucional que é, guarda obediência hierárquica em relação ao art. 150, inciso II, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal.

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

Não há como transladar a figura do contribuinte descrita na LC (importador) e o momento da concretização da hipótese de incidência (desembarço aduaneiro), para terceiro evento (entrada física), que não possui relevância jurídica, a não ser através de razoável interpretação dos dispositivos da LC 87/96, como adiante será levado a efeito. E que no caso concreto efetivamente foi no Estado de São Paulo.

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

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

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

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

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

*“O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea a do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso.” (RE 299.079, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 30-6-2004, Primeira Turma, DJ de 16-6-2006.) No mesmo sentido: RE 405.457, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 4-12-2009, Segunda Turma, DJE de 5-2-2010; AI 733.464-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 25-8-2009, Primeira Turma, DJE de 23-*



10-2009; AI 663.936-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 30-6-2009, Primeira Turma, DJE de 28-8-2009; RE 598.051-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 12-5-2009, Segunda Turma, DJE de 29-5-2009. Vide: RE 224.277, Rel. Min. Néri da Silveira, julgamento em 25-5-1998, Segunda Turma, DJ de 26-6-1998. – Grifei.

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

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

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

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

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

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

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

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

*‘Na sentença o Juiz Hélio do Valle Pereira expressamente ressaltou que: “1. O mero trânsito de um bem por um Estado não representa que a importação ali tenha ocorrido. Deve-se fazer a distinção entre a entrada, por via de porto, aeroporto ou outra situação equivalente, e o seu destino derradeiro. O ICMS é imposto sobre a compra e venda mercantil de bens móveis. Por isso, será contribuinte aquele que adquire o objeto, isto é, o seu destinatário. Dessa maneira, se empresa gaúcha (como é o caso) encomenda mercadorias que apenas ingressam no país por meio de Santa Catarina, não é aqui que se caracteriza o fato gerador tributário, mas sim no Rio Grande do Sul. Por questões operacionais, é verdade, impõe-se o pagamento do ICMS de plano, mas isso não permite que se faça confusão conceitual: esse recolhimento tem em mira evidentemente impedir a sonegação, mas não altera a sujeição subjetiva tributária. (...) Em síntese, portanto, o ICMS é devido ao Rio Grande do Sul”. 02. Dispõe a Constituição da República: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação*

*de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria". O texto constitucional é claro; não permite tergiversação: o ICMS é devido ao Estado "onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria". (...) 03. No caso em exame, a mercadoria que o Estado de Santa Catarina pretende tributar com ICMS, conquanto adquirida pela Seger Comercial Importadora e Exportadora, como "intermediária", destina-se ao Consórcio Racional - Delta (fls. 52/58). Aquela é sediada neste Estado (fls. 59); esta, no vizinho Estado do Rio Grande do Sul (fl. 25). (fls. 331- 335-, e-STJ)' Dessa forma, in casu, forçoso reconhecer que o acórdão recorrido trata da interpretação de dispositivo da Constituição da República (art. 155).*

*Assim, é evidente o caráter constitucional da discussão, o que inviabiliza o conhecimento do Recurso Especial.*

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

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

Tal posicionamento também foi defendido, neste CONSEF, no ACÓRDÃO CJF Nº 0316-13/13, da 3ª. CJF, em que pese tenha sido vencido por voto dos Conselheiros Osmira Freire, Valtércio Serpa e Fernando Antônio Brito, que entenderam ser Nulo o lançamento por ilegitimidade passiva do importador.

De fato, não é lógico em uma operação dessa natureza se "suspender" o aspecto pessoal da regra matriz de incidência para se aguardar e verificar para onde a mercadoria importada será vendida, para apenas então se constatar quem é o Sujeito Ativo do ICMS-Importação.

Ademais, com a devida vênia, entendo que o Nobre Colega Relator aplica interpretação equivocada quanto à finalidade do bem, ao defender que o ICMS deva ser recolhido ao Estado onde o bem tem sua utilidade.

Isto porque, a utilidade de qualquer bem depende diretamente da atividade desenvolvida pelo seu vendedor. É lógico que para um comerciante, como é a autuada, a finalidade do bem é a de ser vendido. Por sua vez, para a adquirente, a finalidade de um transformador é de ser utilizado em sua atividade empresarial.

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

Assim, voto pelo PROVIMENTO do RECURSO VOLUNTÁRIO para julgar IMPROCEDENTE o auto de infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 179627.0017/13-0, lavrado contra **ABB LTDA.**

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo, e Luiz Alberto Amaral Oliveira.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Daniel Ribeiro Silva, Alessandra Brandão Barbosa, José Antonio Marques Ribeiro e Paulo Danilo Reis Lopes.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2015

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS