

**A. I. Nº** - 269096.0001/16-0  
**AUTUADO** - CERAMUS BAHIA S/A. – PRODUTOS CERÂMICOS  
**AUTUANTE** - JAYME GONÇALVES REIS  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 16.09.2016

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0148-02/16

**EMENTA: ICMS. 1. IMPORTAÇÃO. a) MERCADORIA DESTINADA FISICAMENTE AO ESTADO DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Nas operações de importação de mercadorias, quando destinadas à unidade federada diversa do domicílio do importador, sem que as mesmas transitem pelo estabelecimento importador, o imposto caberá à unidade onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias. Restou comprovado que as mercadorias foram importadas por uma Trading, situada no Estado de Tocantins e o seu destino físico foi o Estado da Bahia, sendo devido o imposto a este Estado. Infração caracterizada. **b) BASE DE CÁLCULO. ERRO DA DETERMINAÇÃO. FALTA DE INCLUSÃO DE DESPESAS ADUANEIRAS. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS.** Defesa não apresentou elemento capaz de elidir autuação. Infração caracterizada. **2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. a) MERCADORIA TRIBUTÁVEL. MULTA DE 1%. Percentual de multa aplicada de como base na alteração promovida pela Lei nº 13.461/2015, com efeito a partir de 11 de dezembro de 2015, que reduziu a multa de 10% para 1%, fato observado pela fiscalização, o que foi correto, com base no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, a aplicação retroativa da multa mais benéfica. Infração caracterizada. Não acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/03/2016, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$2.459.333,67, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 – 12.02.10 - Deixou de recolher o ICMS devido referente a mercadorias importadas do exterior por estabelecimento de outro Estado, tendo sido constatado que após o desembaraço aduaneiro foram destinadas ao estabelecimento do contribuinte. Valor histórico autuado R\$2.134.796,55. Consta ainda da autuação que: *A autuada fez importação indireta através da firma A. Brasil Comercial Exportadora e Importadora Ltda., tendo indevidamente recolhido o imposto para o Estado de Tocantins, ferindo o disposto no artigo 435, I, do RICMS-BA/12. Os demonstrativos dos cálculos desta infração encontram-se gravados em mídia ótica, parte integrante e indissociável do presente processo, sob denominação de ANEXO 1, bem como em documentos probante das despesas aduaneiras realizadas encontram-se também no ANEXO 1, e nos foi cedida pela firma despachante das importações.*

Infração 02 – 12.01.01 - Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. Valor histórico autuado R\$228.608,86. Consta ainda da autuação que: *Reza o art. 17, VI, e, da Lei 7.014/96, que a base de cálculo do ICMS devido nas importações do exterior, constará de quaisquer outros impostos, além do imposto sobre Importação (II) e do IPI, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração. A relação das despesas com estas importações nos foram fornecidas diretamente pela firma despachante destas importações, e encontram-se gravados em mídia ótica, parte integrante e indissociável do presente processo, sob denominação de ANEXO 2, bem como apresenta-se complementada pelas cópias dos documentos afixados no COMPLEMENTO AO ANEXO 2, também peça integrante deste processo.*

Infração 03 – 16.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o registro na escrita fiscal. Valor histórico autuado R\$95.928,26. Consta ainda da autuação que: *Em razão das alterações impostas à Lei 7.014/96, pela Lei 13.461/15, o inciso IX (mercadoria tributadas) do artigo 42, passou a ter status equivalente ao inciso XI (mercadorias não tributadas), onde em ambos se passou a cobrar multa de 1% sobre o valor comercial da mercadoria. Os débitos relativos a esta infração estão demonstrados em planilha contida na pasta denominada ANEXO 3, devidamente gravada em mídia ótica que é parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.*

O autuado ao impugnar o lançamento tributário, folhas 82 a 105, mediante advogado habilitado nos autos, inicialmente, suscita preliminar de nulidade alegando que é parte ilegítima para figurar como sujeito passivo da obrigação tributária, pois de acordo com o inciso I do artigo 4º da Lei Complementar nº 87/96, é a pessoa física ou jurídica que “importe mercadoria ou bens do exterior” é o sujeito passivo do ICMS Importação. Sendo que o local da ocorrência do fato jurídico tributário deste tributo foi tratado, por sua vez, no artigo 11 da Lei Complementar 87/96, que dispõe que:

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

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

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

*§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: (grifo defesa).*

Argumenta que a interpretação literal deste dispositivo, no entanto, não se amolda ao quanto disposto no artigo 155, §2º, IX, “a”, da CF, que prevê como requisito indispensável para a ocorrência do fato jurídico tributário a circulação jurídica e não a circulação física da mercadoria. Como já visto, de acordo com esse dispositivo constitucional, o sujeito ativo do ICMS Importação é o “Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço” e não o estabelecimento em que ocorreu a entrada física da mercadoria. Esse mesmo raciocínio deve ser aplicado ao se interpretar o artigo 435, inciso I, do RICMS/BA e o artigo 2º, V, da Lei 7.014/96, dispositivos em que se pautou a autuação.

Ressalta que o Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento de que o destinatário a que se refere o artigo 155, §2º, IX, “a”, da CF é o destinatário **jurídico** da mercadoria ou bem importado, citando decisões para embasar sua tese.

Frisa que é preciso que esses dispositivos sejam interpretados em conformidade com a Constituição Federal. Mesmo que a mercadoria importada entre de forma apenas simbólica no estabelecimento do sujeito passivo, importador, o ICMS Importação deve ser recolhido ao Estado em que ele estiver localizado, uma vez que é ele o destinatário jurídico da mercadoria ou bem importado, tendo em vista tudo o quanto até aqui exposto.

Tece comentários sobre tipos de importações, para concluir que, no presente caso, a autuada contratou a empresa A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA. para que

realizasse a importação por encomenda de determinados produtos, as suas custas e por sua conta e risco, tendo registrado a operação de importação realizada, recolhendo o ICMS devido ao Estado do Tocantins, onde está o seu estabelecimento comercial, e, em seguida, realizou a saída da mercadoria no mercado interno, com destino ao contribuinte autuado, em razão de operação de venda, posterior, feita a ela.

Afirma que é possível perceber que a A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA. emitiu Notas de Entrada, referente aos produtos importados e Notas de Saída, em relação aos mesmos produtos, inserindo, como se pode perceber pela diferença considerável dos valores nelas consignados, um valor correspondente a sua margem de lucro, ao comercializar o produto para a Impugnante, o que somente confirma a existência de duas operações distintas, sendo uma de importação, por encomenda, e outra de comercialização posterior dos produtos importados.

Salienta que não se trata de importação por conta e ordem, indireta, uma vez que, caso se tratasse desse tipo de operação, a pessoa jurídica importadora, no presente caso, a A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA, como mesmo orientado no sítio da Receita Federal (**doc. 03**), fls. 116 e 117 dos autos, deveria:

*“Emitir, na data de saída das mercadorias de seu estabelecimento e obrigatoriamente tendo como destinatário o adquirente da importação:*

- a) Nota de Saída, na qual conste, entre outros: o valor das mercadorias acrescido dos tributos incidentes na importação; o valor do IPI calculado; e o destaque do ICMS; e*
- b) Nota de serviços, pelo valor dos serviços prestados ao adquirente, constando o número das notas fiscais de saída de mercadorias a que correspondem esse serviço.”*

Observa que o CNPJ da Autuada está cadastrado no campo “Adquirente da Mercadoria” nas Declarações de Importação, porque, como mesmo orientado pela Receita Federal do Brasil (**Doc. 04**), fls. 119 dos autos, as seguintes condições tem que ser atendidas:

- *“Ao elaborar a declaração de importação (DI), o importador, pessoa jurídica contratada, deve selecionar, na Aba ‘Importador’ no Campo ‘Caracterização de Importação’, o Tipo ‘Importação por Conta e Ordem’, tendo em vista o Siscomex ainda não dispor da opção Tipo ‘Importação por Encomenda’;*
- *“Em seguida, na mesma Aba ‘Importador’, no Campo ‘Adquirente da Mercadoria’, indicar o número de inscrição do encomendante no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), tendo em vista o Siscomex ainda não dispor de um campo específico para o CNPJ do encomendante”. Grifos da defesa*

Destaca que a própria Receita Federal orienta que o CNPJ da empresa encomendante, no caso, a ora Impugnante, seja inserido no campo “Adquirente da Mercadoria” **pelo fato de o Siscomex ainda não possuir um campo específico para o encomendante**. Após a realização de importação por encomenda, a empresa A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA realizou, então, como combinado, a venda dos produtos encomendados para a Autuada. Assim, como, no presente caso, a empresa A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA realizou o fato jurídico do imposto, sendo, portanto, sujeito passivo do ICMS-Importação, ela recolheu o montante do tributo devido ao Estado de Tocantins, estado em que se localiza o seu estabelecimento, em total conformidade com o artigo 155, §2º, IX, “a”, da Constituição Federal, e com os artigos 4º e 11 da Lei Complementar 87/96.

Observa que, além de ser a destinatária jurídica, a empresa A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA é também a destinatária final das mercadorias importadas, tendo em vista que a operação de importação se exaure no momento em que ocorrem todos os aspectos da regra matriz de incidência tributária do ICMS-Importação. Veja-se que o envio dos produtos importados para a Autuada, que figurou como encomendante, é parte de operação subsequente realizada, qual seja, a de venda dos produtos importados, que não pode ser considerada como uma extensão da operação de importação, mas sim como uma operação autônoma, que nada tem que ver com a importação feita.

Diante disso, sustenta a defesa que a empresa A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA não figurou como intermediadora da importação. Como já aduzido, ela importou as mercadorias com os seus recursos e por sua conta e risco e realizou, posteriormente,

a venda dos produtos para a Impugnante, inserindo, como já visto, o valor da sua margem de lucro aos produtos vendidos.

Reitera que a própria Receita Federal (**doc. 02**), fls. 114 dos autos, dispõe que *‘como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia a sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria’*.

Sustenta que o fato de a empresa A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA se encontrar em unidade da federação distinta de onde se situa o estabelecimento da Impugnante não tem qualquer relevância jurídica, tendo em vista que permanece a competência do Estado em que está estabelecido o importador, destinatário jurídico e final da importação. Acrescenta que, caso ainda que exista alguma dúvida sobre quem é o verdadeiro sujeito ativo do ICMS Importação, o mesmo não se pode dizer do sujeito passivo deste tributo que, indiscutivelmente, nos termos do artigo 155, §2º, IX, “a”, da CF e do artigo 4º da Lei Complementar 87/96, é a empresa A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA, tendo em vista que foi esta pessoa jurídica que realizou a importação dos produtos ou bens do exterior.

Registra que a empresa A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA possui no seu CNPJ o CNAE principal referente a comercialização de produtos (**Doc. 05**), fls. 121 dos autos, não atuando simplesmente como *trading*. Ela pode importar e comercializar mercadorias sem quaisquer óbices, tanto que o fez no caso presente. Sendo evidente, portanto, que a empresa A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA fez todo o procedimento de importação e comercializou a mercadoria, como já exaustivamente aduzido e demonstrado pelas provas colacionadas aos autos, resta evidente que é essa empresa que deveria constar no polo passivo da relação jurídica tributária, constante do lançamento, objeto da autuação e não a Autuada.

Ressalta que o próprio CONSEF – Conselho de Fazenda Estadual deu provimento a um Recurso Voluntário para julgar improcedente o Auto de Infração nº 117926.0003/12-0 (**Doc. 06**), que possui os mesmos aspectos fáticos do presente caso, precedente que tem que ser observado no julgamento deste recurso, em respeito aos princípios constitucionais da isonomia e da segurança jurídica. Veja-se a ementa do referido julgado:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0067-12/15 EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO E DESTINO FÍSICO NESTE ESTADO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O fato do produto importado não ter ingressado fisicamente no estabelecimento do recorrente, bem como, sequer saído do Estado da Bahia, se deu 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 é o ingresso jurídico. A Receita Federal delimita a operação de importação por encomenda como duas operações distintas, a primeira de importação como se fosse importação própria, e a segunda uma verdadeira operação de comercialização. O Importador foi o sujeito passivo que adquiriu a mercadoria e, posteriormente realizou operação de comercialização, tanto que a Legitimidade Ativa do Estado de seu domicílio (Rio de Janeiro), como a Legitimidade Passiva do Contribuinte (importador) estão bem delineadas. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO.

Conclui que resta nítido que o Auto de Infração em tela não merece prosperar, na medida em que, nos termos do artigo 155, §2º, IX, “a”, da Constituição Federal e o artigo 4º da Lei Complementar 87/96, além de não ser o Estado da Bahia o sujeito ativo do ICMS-Importação, a Impugnante também não é o sujeito passivo deste tributo, por não ter realizado a importação e, portanto, o fato jurídico do ICMS-Importação, que, como já dito, foi realizado pela empresa A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA.

Em relação à segunda infração, alega a mesma se se ampara no artigo 4º, inciso IX, e no artigo 17, inciso VI, da Lei 7.014/96, bem como no artigo 332, inciso IV, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, abaixo colacionados:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*IX - do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior;*

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*VI - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas:*

*a) o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, observado o disposto no art. 18;*

- b) o imposto sobre a importação;
- c) o imposto sobre produtos industrializados;
- d) o imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração.

Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

*IV - até o momento do despacho aduaneiro da mercadoria ou bem, nas importações do exterior e nas arrematações em leilões e nas aquisições em licitação promovidos pelo poder público, de mercadorias ou bens importados e apreendidos ou abandonados;*

Aduz que a Lei 6.759 de 2009, ao regulamentar a administração das atividades aduaneiras e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior, traz elementos importantes para delimitação do que pode ser entendido como despesa aduaneira. No artigo 9º, *caput*, deste diploma legislativo, por exemplo, está previsto que: “*Os recintos alfandegados serão assim declarados pela autoridade aduaneira competente, na zona primária ou na zona secundária, a fim de que neles possam ocorrer, sob controle aduaneiro, movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de:*”.. Frisa que a partir desse dispositivo, é possível perceber que as atividades de movimentação, armazenagem e o despacho aduaneiro ocorrem sob o controle aduaneiro.

Realça que o artigo 12 da Lei 6.759/09, por sua vez, dispõe que ‘*as operações de movimentação e armazenagem de mercadorias sob o controle aduaneiro, bem como a prestação de serviços conexos, em porto seco, sujeitam-se ao regime de concessão ou de permissão*’. Chama a atenção que este último dispositivo não previu a atividade de despacho aduaneiro, de modo que é possível concluir que essa atividade somente pode ser exercida exclusivamente pela autoridade fazendária competente, de modo diverso das demais operações, que podem ser objeto de concessão e permissão.

Argumenta que, tendo em vista que “despesa aduaneira” é aquela despesa que é efetivamente paga à repartição alfandegária, é possível concluir que o custeio de atividades que são desempenhadas por terceiros, como as atividades objeto de concessão e permissão, não pode ser considerado como despesa aduaneira, ficando impedido, desse modo, de ser incluído na base de cálculo do ICMS Importação. No presente caso, diversas despesas, que não são aduaneiras, foram incluídas na base de cálculo do ICMS-Importação, o que não se pode admitir.

Frisa que, por exemplo, que a Impugnante contratou a empresa Companhia Empório de Armazéns Gerais Alfandegados, como se vê nos documentos contidos no Anexo II, para que realizasse os serviços de armazenagem de carga, desunitização, seguro, transporte, entre outros serviços, que devem ser tributados pelo ISS, como o foram, conforme demonstram as notas fiscais emitidas, constantes do presente processo.

No entendimento da defesa, resta claro que tais valores, por não serem pagos diretamente à repartição fazendária, não se enquadram no conceito de despesa aduaneira, devendo ser, por essa razão, excluídos da base de cálculo do tributo, citando que esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, como demonstra o julgado colacionado às 19 a 21 dos autos.

Ressalta que, como mesmo exposto no artigo 4º, inciso IX, da Lei 7.014/96, dispositivo que embasou a autuação, e conforme o artigo 12, IX, da Lei Complementar 87/96, o aspecto temporal do ICMS Importação é o momento do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior. Nesse sentido, o artigo 332, IV, do RICMS, publicado pelo Decreto 13.780/2012, dispõe que o recolhimento do ICMS deve ser feito até o momento do despacho aduaneiro da mercadoria ou bem.

Salienta que desses dispositivos, é possível concluir que as despesas aduaneiras, que devem compor a base de cálculo do ICMS Importação, são aquelas devidas até o momento do desembaraço aduaneiro, uma vez que até esse momento serão apurados os aspectos quantitativos para o cálculo e pagamento do tributo devido. E que, de acordo com os documentos que foram anexados à Impugnação, diversas despesas, ocorridas após a realização do desembaraço aduaneiro, deveriam, segundo o Fisco, integrar a base de cálculo do tributo, entendimento este

que não merece prosperar. Apenas as despesas, aduaneiras, ocorridas até o momento do despacho aduaneiro podem integrar a base de cálculo do ICMS.

Diz ser correta a base de cálculo apurada pela Autuada para cálculo do ICMS- Importação, de modo que o Auto de Infração em tela, no que concerne a infração nº 02, também não encontra amparo na legislação que trata da matéria, devendo, por essa razão, ser cancelado, nos termos da fundamentação supra.

Em relação à infração 03, entende que a imposição da referida multa representa uma clara a violação ao princípio da isonomia, insculpido no artigo 5º, caput, da CF, na medida em que, caso dois sujeitos descumpram a mesma obrigação acessória, qual seja, a de escriturar mercadoria não tributável que entre no seu estabelecimento, aquele, cuja mercadoria importada possua valor comercial maior, terá que pagar uma multa maior pelo descumprimento da mesma obrigação acessória.

Frisa que, além disso, é preciso que exista uma relação entre a forma como a multa é imposta e a infração cometida, que, nesse caso, é uma só e não tem qualquer graduação de gravidade prevista na legislação pertinente. Logo, em respeito aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, o correto seria que a multa tivesse um valor fixo, e não proporcional, por cada mercadoria que deixou de ser escriturada, pouco importando o seu valor comercial. Ao final, roga pelo cancelamento do Auto de Infração.

O autuante prestar informação fiscal, fl. 147, aduz que:

*A Defesa do Contribuinte apresentada às fls. 82 a 105 versa tão apenas sobre os desvios e erros da legislação tributária, que certamente dentro da dinâmica imposta pela própria evolução da aplicação e interpretação das leis, já deve possuir posicionamento diferenciado do então aqui esposado pela defesa.*

*Informo que o autuante é mero cumpridor da Lei, e que não foi apontado pela defesa qualquer erro de cálculo ou enquadramento de infração que não seja plena e totalmente contemplada por nossa legislação tributária, devidamente citada em cada item do presente Auto de Infração.*

*Reiteramos que o valor histórico de débito tributário lançado de R\$ 2.459.333,67, é a justa e exata expressão da Justiça, pelo que pugnamos pela manutenção integral do cobrado.*

É o relatório.

## VOTO

Inicialmente, em relação a arguição de inconstitucionalidade à cobrança, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Não acolho as preliminares de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Com relação as arguições defensivas de ilegitimidades passiva e ativo, por se tratar de questão vinculada ao mérito da imputação, serão analisadas conjuntamente na infração 01.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

No mérito, na infração 01 é imputado ao autuado ter deixado de recolher o ICMS devido referente a mercadorias importadas do exterior por estabelecimento de outro Estado, tendo sido constatado que após o desembaraço aduaneiro foram destinadas ao estabelecimento do contribuinte. Consta

*ainda da autuação que: A autuada fez importação indireta através da firma A. Brasil Comercial Exportadora e Importadora Ltda., tendo indevidamente recolhido o imposto para o Estado de Tocantins, ferindo o disposto no artigo 435, I, do RICMS-BA/12. Os demonstrativos dos cálculos desta infração encontram-se gravados em mídia ótica, parte integrante e indissociável do presente processo, sob denominação de ANEXO 1, bem como em documentos probante das despesas aduaneiras realizadas encontram-se também no ANEXO 1, e nos foi cedida pela firma despachante das importações.*

Entendo que os argumentos defensivos acima relatados não são capazes de ilidir a imputação, uma vez que, a própria decisão apontada pela defesa como favorável as suas alegações, em que pese na peça defensiva ser transcrito parte de voto, cabe esclarecer que na impugnação somente foi transcrito o VOTO VENCEDOR, ou seja, a decisão da Câmara foi por maioria de voto, sendo que os conselheiros Ildemar José Landin e Fernando Antonio Brito de Araújo foram contra a citada decisão, votando pelo acolhimento do VOTO DIVERGENTE, que por se tratar da mesma matéria e por refletir meu entendimento, acolho integralmente os argumentos nele alinhados, razão pelo que transcrevo abaixo:

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0067-12/15**

...

#### **VOTO DIVERGENTE**

*Embora considere que o voto do eminente Conselheiro Dr. Daniel Ribeiro, esteja recheado de respeitáveis argumentos jurídicos em prol do provimento do Recurso Voluntário, venho aqui, com a máxima e respeitosa consideração, divergir do conteúdo e também da decisão do voto do digníssimo Relator.*

*Não há como negar que a lide trata de assunto polêmico, e desde já é oportuno assinalar, que os fundamentos das decisões dos tribunais superiores transcritas no voto do Relator, assim como as demais existentes na jurisprudência destes tribunais, não encerram a discussão desta lide, uma vez que tais acórdãos, inclusive os que foram apreciados no voto contestado, não constituem uma uniformidade de pensamento, nem tampouco guardam coerência com as decisões acerca de outros fatos similares, e em alguns casos, nem mesmo com a presente lide, conforme veremos a seguir.*

*Não custa repetir, que o lançamento decorreu em função de empresa importadora, trading, no jargão do comércio exterior, inscrita e estabelecida em outro estado da Federação, importou mercadorias com desembaraço aduaneiro no Porto de Salvador, e posteriormente as destinou a um contribuinte deste Estado, por conta de importação na modalidade de encomenda.*

*Entendo ser dispensável os comentários a respeito dos dispositivos da Lei nº 7.014/96, da Lei Complementar nº 87/96 e do RICMS/BA97 porque foram exaustivamente dissecados no voto de primeira instância, e prontamente reproduzidos no relatório deste acórdão.*

*Embora considere consistentes os fundamentos para a decisão tomada pela 3ª JF, uma vez que foram pautados nas leis tributárias vigentes, é certo que o argumento do destino físico das mercadorias, apontado no acórdão da 3ª JF, é insuficiente para caracterizar a procedência do presente lançamento tributário, visto que foi exatamente esta mesma argumentação, utilizada pelas tradings que se instalaram nos estados que concederam benefícios tributários, distorcendo o fundamento legal do destino físico, dando a entrada em seus estabelecimentos locais, inclusive com filmagem para constituir prova da entrada física nos processos decorrentes, e com este planejamento tributário, prejudicou os estados que eram em verdade, os verdadeiros detinatórios da mercadorias importadas.*

*Os tribunais superiores passaram a rejeitar a LC 87/96, por conta do destino físico ter se tornado um arranjo casuístico, utilizada na chamada “guerra fiscal” entre os estados litorâneos que incentivavam as importações, em detrimento daqueles do interior do país. Assim, este é o único aspecto que comungo com o pensamento do Relator, ao rejeitar em parte, esta fundamentação pelas razões explicadas, mas conforme ficará adiante exposto, divirjo em todas as outras questões suscitadas.*

*O convencimento do nobre Relator, pelo que consta, baseou-se no conceito de destino jurídico como elemento norteador do sujeito passivo da relação tributária nas importações, conforme ficou explicitado em trecho do seu voto, quando diz: “o que importa, no meu entender é o ingresso jurídico”.*

*A fundamentação do voto, porém, não se resumiu meramente ao entendimento do conceito de destino jurídico da mercadoria, mas foi reforçada com os seguintes argumentos: que a importação se deu por encomenda e não por conta e ordem de terceiros e que a importação por encomenda não se constitui em importação indireta, e assim sendo, a operação equiparada a uma importação própria, consentindo com o argumento do recorrido de que “tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria”.*

*Assim, assegurou o Relator, que o importador não fez importação por conta e ordem de terceiros, mas por encomenda, logo, uma importação própria, argumentando que a autuada, estava formalmente, em todos os documentos de aquisição como o importador, que deu entrada em sua escrituração e emitiu nota fiscal de saída, não tendo transitado fisicamente pelo Rio de Janeiro por conta de vantagens logísticas, e por isso foi considerado como o destinatário jurídico das mercadorias, e que a empresa situada neste estado apenas as recebeu como uma simples operação interna, sem vínculo jurídico com a importação.*

*Chamo aqui a atenção pro fato de que se a trading não tivesse grandes vantagens em efetuar o desembaraço aqui mesmo na Bahia, teria feito no Rio de Janeiro, dado a entrada física e por conseguinte argumentaria que a LC 87/96 acobertava sua operação por ter cumprido a regra da entrada física no estabelecimento. Quero com isso demonstrar, que as indeterminações linguísticas legislativas, criaram condições para o importador sempre se esquivar de pagar o imposto no local devido, por considerar desvantajoso. Esta é a razão pela qual o argumento do destino físico foi superado nos tribunais superiores, pois se tornou ambíguo.*

*Enfim, o convencimento do digno Relator foi chancelado pela conclusão da diligência solicitada para esclarecer se operação comercial tratava de uma importação por encomenda ou por conta e ordem. Isto porque, a Lei nº 11.281, de 20/02/2006, estabeleceu em seu art. 11, que “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” e a Receita Federal, na sua Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, determinou o seguinte:*

*Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

***Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.***

*No entanto considero que o resultado da diligência em favor da importação por encomenda, não é conclusivo, visto que não há no processo, qualquer comprovante que ateste o pagamento após o desembaraço aduaneiro, mas apenas contrato formal, o que não impede alteração do acordo entre as partes. Para isto, seria necessário que o impugnante fosse intimado a apresentar comprovação do pagamento integral da operação após o desembaraço, assegurando inexistir qualquer antecipação. O fato é que não houve comprovação do pagamento a posteriori, e assim posto, a diligência apurou apenas a verdade formal e não a verdade material.*

*Afinal, não é crível que um importador invista R\$304.066,72 reais na aquisição de um bem importado (conforme demonstrativo do custo total da importação à fl. 5), desembarace-o num porto a mais de 2.000km da sua sede, correndo o risco do encomendante desistir do negócio, sem ter um mísero real de adiantamento para compensar eventuais perdas com frete, impostos, capatazia, e remoção posterior para seu estabelecimento em estado distante, para no caso, ir buscar ressarcimento na justiça e esperar anos pela reparação.*

*Aliás, é praxe entre adquirentes de produtos importados, efetuar depósitos prévios em conta específica da trading, que à medida que importa os bens solicitados, vai dando “baixa” no valor depositado, da mesma maneira que ocorre no comércio de veículos entre as concessionárias e os fabricantes, de forma a se estabelecer segurança, pela impossibilidade de inadimplência nos pagamentos.*

*Por fim, ainda que fosse provado materialmente a importação por encomenda, o dispositivo de lei federal que equipara importação por encomenda, a uma importação própria, ou seja importação direta, não pode ser aplicado este critério no âmbito do ICMS, visto que nos impostos federais, tal equiparação não tem qualquer repercussão tributária sobre o sujeito ativo, pois qualquer que seja o local do desembaraço, os tributos federais são devidos à União, e a repercussão dessa equiparação passa a ser tão somente sobre os sujeitos passivos – a trading e o encomendante. Já no imposto estadual, tal equiparação traz implicação na regra matriz de incidência do tributo quanto ao critério espacial, não havendo condição de se aplicar uma regra destinada a impostos federais, que se destina a uma conveniência administrativa da Receita Federal, e que não traz qualquer prejuízo à União, enquanto para o ICMS, vem distorcer o verdadeiro sujeito ativo na relação tributária estadual, trazendo prejuízos à arrecadação.*

*Assim, a primeira parte deste voto, foi dedicada a provar que há dúvidas sobre a existência de real importação por encomenda, já que tal fato foi relevante para formação do convencimento do Relator, embora como veremos adiante, considero que a importação por encomenda é irrelevante para fundamentar o meu voto, por colocá-la no mesmo plano da importação por conta e ordem e assim, passo a analisar o segundo e mais importante posicionamento que fundamentou o voto do nobre Relator: o de que as decisões dos tribunais superiores deixam claro o significado de destino jurídico da mercadoria, enquadrando neste conceito, a entrada simbólica das mercadorias importadas, ou seja, acatando que o registro documental das entradas se constituiu na entrada jurídica das mercadorias, uma vez que ficou impossibilitada de executar a entrada física na trading que intermediou a importação por encomenda, e*



*cujo domicílio tributário está situado no Estado do Rio de Janeiro.*

Nos termos da alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, o ICMS incidente sobre a importação é devido “ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”. Já a Lei Complementar nº 87/96, a quem cabe detalhar o dispositivo constitucional, diz que a competência tributária neste caso é definida em função da entrada física no estabelecimento importador, ou seja, o imposto é devido ao Estado onde está localizado o estabelecimento no qual se opera a entrada física do bem importado (o art. 11, I, “d”, da LC nº 87/96) e por conta disto as legislações estaduais reproduziram o conteúdo normativo, que no caso baiano está no art. 13, I, “d” da Lei nº 7014/96, além do art. 573, I, c/c o § 1º, do RICMS/BA 97).

Na prática, por infelicidade do legislador, a LC 87/96 criou um grande imbróglio federativo. É que os estados que não dispõem de litoral ou ainda que dispendo, não possuem portos adequados para o desembarque das mercadorias importadas, foram alijados das receitas tributárias decorrentes de importações, isto porque, as empresas importadoras passaram a se estabelecer naqueles estados litorâneos que davam vistosos benefícios fiscais, e uma vez assegurado o domicílio tributário, davam ali mesmo a “entrada física” no seu estabelecimento, adequando-se à imposição normativa da LC 87/96.

Assim, por exemplo, um contribuinte do Estado da Bahia, ao importar uma mercadoria, poderia contratar uma trading estabelecida no Espírito Santo, que incentivou a importação, e assim, reduzindo o quantum de ICMS a pagar em comparação com a Bahia. Então, a trading lá instalada, após o desembarço, dava entrada física das mercadorias no seu estabelecimento sediado naquele mesmo Estado, e em seguida remetia a mercadoria ao estado de destino, como operação interestadual. Neste caso, o importador se adequava perfeitamente ao disposto no parágrafo primeiro do art. 573 do RICMS/BA 97 e à LC 87/96, e ficava livre de qualquer obrigação tributária relativamente à importação, com o fisco baiano.

Pra resolver esta questão, em vez de se alterar a Lei Complementar, de forma a se delinear uma maneira de evitar abusos praticados pela chamada guerra fiscal, os tribunais superiores chamaram pra si a tarefa de resolver o problema, e inovaram no fundamento. Aplicou-se a solução que parecia superar a questão da entrada física - desenvolvendo-se a tese do destino jurídico, que conforme prova esta presente lide, não foi capaz de resolver o problema. Aqui, por exemplo, o importador tenta equiparar a operação sob encomenda a uma operação própria, de forma a se justificar como importador direto, e ao dar entrada ficta em seu estabelecimento, por meio de escrituração, procura se caracterizar como o destino jurídico das mercadorias importadas.

Mas antes de adentrar a questão do destino jurídico, vamos ao segundo argumento do Relator - o de que a importação por encomenda não se confunde com importação indireta e portanto é uma importação direta, colocando a trading na situação de legítima importadora, que em seguida, fez uma revenda para o contribuinte baiano numa operação interestadual.

Para tal conclusão, trouxe uma ementa e a transcrição do trecho de um voto do julgamento do Ministro Herman Benjamin (AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 298.860 - SC (2013/0042014-4) e comenta que apesar da aparente dissonância da Ementa, 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.**

No entanto, com a máxima vênia, sou forçado a dizer, que lendo com a atenção o citado voto, pela menos na transcrição parcial colacionada, não foi possível vislumbrar em seu conteúdo, qualquer fundamentação ou mesmo uma afirmação, de que a importação por encomenda não se confunde com a importação indireta.

Assim, refuto, até prova em contrário, que haja por parte do STJ e STF qualquer consideração no sentido de separar a importação por encomenda da modalidade importação indireta. Além disso, na rara hipótese de se encontrar alguma decisão judicial neste sentido, é preciso ponderar que tal decisão é no mínimo, temerária, visto a flagrante anti-juridicidade de tal enunciado, tendo em visto o teor do art. 110 do CTN, in verbis:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

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)*

*Assim, por esta senda, foram feitas diversas consultas na jurisprudência dos tribunais superiores, e não foi possível constatar qualquer julgamento que distinguisse a importação por encomenda da modalidade importação indireta, pois distinção não há. Todos os julgamentos falam apenas em “importação indireta” sem jamais pormenorizar o fato da importação indireta ter sido feita por conta e ordem de terceiros ou por encomenda. Aliás, utilizando-se o verbete “encomenda” nos sítios de buscas, não aparece qualquer ementa de julgamento. Por sua vez, todas as decisões consultadas com importação indireta, tomaram o sentido oposto ao encaminhado pelo voto do Relator desta lide administrativa, a exemplo do julgamento abaixo:*

*Superior Tribunal de Justiça*

*RECURSO ESPECIAL Nº 1.190.705 - MG (2010/0071583-0)*

*Data do Julgamento: 28 de setembro de 2010*

*RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX*

*EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. IMPORTAÇÃO INDIRETA. TRIBUTO DEVIDO AO ESTADO ONDE SE LOCALIZA O DESTINATÁRIO FINAL DA MERCADORIA. RATIO ESSENCIAL DA LEI. POLÍTICA FISCAL. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA N.º 07/STJ.*

*1. O ICMS, no caso de importação, é destinado ao Estado onde localizado o destinatário final do importador, a despeito de o desembaraço aduaneiro ocorrer em outro Estado.*

*2. A importação indireta caracteriza-se pela existência de um intermediador na importação, de modo que o ICMS deverá ser recolhido no Estado onde se localiza o destinatário final da mercadoria, a despeito de ter sido esta desembaraçada por estabelecimento intermediário sediado em outra Unidade da Federação,*

*3. O legislador constituinte, por política fiscal, estabeleceu hipóteses excepcionais em que a arrecadação do ICMS é devida ao Estado do destinatário final da mercadoria e não ao Estado importador (de origem) do bem.*

*4. O fundamento do legislador foi evitar uma grande desigualdade social na destinação dos recursos, posto existir mercadorias em que poucos Estados-Membros produzem e todos consomem, como v.g., energia elétrica e os produtos derivados do petróleo (CF, arts. 155, § 2º, X, "a" e "b"; XII, "h", § 4º, I). A mesma ratio é utilizada no ICMS incidente sobre a importação, uma vez que nem todos os Estados da Federação possuem condições de receber a demanda de mercadorias vindas do exterior, que exigem a estrutura de grandes Portos.*

*5. Com efeito, em se tratando de ICMS sobre a importação, é de somenos importância se a intermediação para o recebimento da mercadoria foi realizada por terceiro ou por empresa do mesmo grupo - matriz, filiais ou qualquer outra "subdivisão". Deve-se levar em consideração o Estado do destinatário final, para fins de arrecadação tributária e cumprimento de política fiscal - distribuição de riquezas - principalmente aos Estados menos favorecidos.*

*6. (...)*

*7. In casu, o Tribunal local analisou a questão sub examine - existência de uma importação indireta e que o destinatário final da mercadoria se localizava no Estado de Minas Gerais - à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, consoante se infere do voto condutor do acórdão hostilizado, verbis : Por tudo isso, verifica-se que os argumentos do apelante são inconsistentes para liberá-lo da obrigação de pagar o valor exigido no auto de infração impugnado, especialmente porque as robustas provas constantes nos autos foram suficientes para demonstrar que, quando da negociação da importação, as mercadorias autuadas já tinham destinação prévia distinta do Rio de Janeiro, qual seja, Santos Dumont/MG. (...) Quanto a essa matéria de ordem tributária, lembro-me de já ter encontrado várias situações e, no caso dos autos, especificamente, ainda já a informação de que a mercadoria estava destinada à cidade de Santos Dumont.*

*8. Deveras, o equipamento importado o foi para a realização dos serviços no estado considerado destinatário final.*

*A ementa acima é de tal clareza, que acredito que não deixa qualquer sombra de dúvidas sobre a razão que assiste ao Estado da Bahia, neste lançamento de ofício em discussão. Trago ainda, por uma questão de zelo,*

*outra decisão não menos esclarecedora que a anteriormente citada, conforme podemos ver na transcrição abaixo:*

*Processo: AgRg no REsp 1199325 SP 2010/0110918-6*

*Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS*

*Julgamento: 28/09/2010*

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO INDIRETA. TRIBUTO DEVIDO AO ESTADO ONDE SE LOCALIZA O DESTINATÁRIO FINAL DA MERCADORIA.**

*1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, nos casos de importação indireta, o ICMS deverá ser pago no Estado onde se localiza o destinatário final da mercadoria, a despeito de ter sido desembaraçada **por estabelecimento intermediário** sediado em outra Unidade da Federação. Precedentes.*

*2. No caso dos autos, a agravante, situada no Estado do Rio de Janeiro, apenas atuou no desembarço aduaneiro, sendo devido ICMS ao Estado de São Paulo, destinatário final da mercadoria. Agravo regimental improvido.*

*3. O STJ firmou o entendimento, quando do julgamento dos EREsp 835.537/MG, de Relatoria do eminente Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 25/11/2009, DJe 30/11/2009, no qual, **em 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 desembaraçada por estabelecimento intermediário sediado em outra Unidade da Federação.***

*4. No caso dos autos, o Tribunal de origem reconheceu que a empresa agravante, situada no Rio de Janeiro, apenas atuou no desembarço aduaneiro, sem, contudo, haver circulação de mercadorias pelo Estado, tratando-se de típica importação indireta, logo o ICMS devido deve ser cobrado pelo Estado destinatário final das mercadorias, ou seja, o Estado de São Paulo.*

*O próprio Conselheiro Relator trouxe em seu voto, exemplos de acórdãos, que se analisados de um outro ângulo, confirmam as mesmas decisões acima, inclusive a do já citado Ministro Herman Benjamin, em que reproduz novamente a mesma ementa e trechos que foram ressaltados no voto contestado, como concernentes aos fundamentos que resultaram no provimento do Recurso Voluntário, e explico em seguida, porque interpreto de forma totalmente inversa:*

***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).(...)*

*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 desembaraçada por estabelecimento intermediário sediado em outra Unidade da Federação". AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 298.860 - SC (2013/0042014-4) ( Relator SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN).*

*Conforme se vê acima, da mesma forma como nos votos apresentados anteriormente, dos Ministros Luiz Fux e Humberto Martins, o voto do Ministro Herman Benjamin também acata o entendimento que na importação indireta(sem fazer qualquer distinção entre a importação por conta e ordem e a por encomenda) que o ICMS é devido ao estado destinatário final da mercadoria.*

*Aparentemente o digno Relator do processo, entendeu que a partir da conclusão de que se tratava de mercadoria por encomenda, e equiparando-a uma importação direta, que a trading aqui autuada, era a destinatária final da mercadoria e por conseguinte também destinatária jurídica por ter todos os documentos de importação em seu nome, e ter dado entrada ficta das mercadorias em seu estabelecimento situado no Rio de Janeiro, e portanto, ao estado do sudeste cabia receber o imposto.*

*No entanto, em se aprofundando a interpretação, penso encontrar uma aceção em sentido contrário. O trecho grifado na ementa fala em **destinatário final** da mercadoria importada. Podemos concluir que o Ministro entendeu haver então um destinatário que não fosse final, admitindo então, que há um **destinatário intermediário**. Como poderíamos então, conceituar o **destinatário final** e o **destinatário intermediário**?*

*Para destinatário final, o Código de Defesa do Consumidor - CDC, logo em seu segundo artigo, nos apresenta uma excelente fonte para deduzir a definição:*

*Art. 2º - Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como **destinatário final**.*

*O parágrafo único do supracitado artigo, tratou de conceituar a pessoa do consumidor como a coletividade*

*de pessoas que haja intervindo na relação de consumo, e mais adiante no art. 29, diz que é consumidor quem está exposto às práticas comerciais e de consumo. Assim, incluiu-se como consumidor, toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final. Por contraponto, é **destinatário final aquele que exposto às práticas comerciais e de consumo adquire o bem com o fito de utilizá-lo ou consumi-lo.***

*Quem poderia se situar neste caso, como destinatário final, que não a empresa adquirente na Bahia, que vai receber o bem para uso próprio? Quem poderia então, neste caso se situar como um destinatário intermediário, que não a trading?*

*Na ementa do Acórdão do Ministro Humberto Martins, anteriormente transcrita, embora não apresente clara definição, já aparece o contexto em que se situa o destinatário intermediário, que foi grifado e aqui reproduzo:*

*Nos termos da jurisprudência desta Corte, nos casos de importação indireta, o ICMS deverá ser pago no Estado onde se localiza o **destinatário final da mercadoria**, a despeito de ter sido desembaraçada por **estabelecimento intermediário** sediado em outra Unidade da Federação. Precedentes.*

*Assim, depreendo da ementa apresentada, que é incontestável que o contribuinte baiano se configura como a pessoa jurídica que intervindo em relação comercial de importação, foi (na operação de importação,) a última a receber as mercadorias, constituindo-se em destinatário final.*

*Por fim, resta discutir o chamado destino jurídico que em verdade, é um conceito indeterminado. Segundo a melhor doutrina, o conceito jurídico indeterminado decorre da indefinição semântica de uma norma, de modo que ao ser aplicada, deve corresponder à finalidade com que a sociedade encarregou o legislador de precisar seus interesses no campo do Direito.*

*Pelo visto, o Conselheiro Relator entendeu que o destino jurídico era a trading, por conta de que a documentação da importação estava em seu nome, e com sede no Rio de Janeiro, deu entrada em sua escrituração fiscal-contábil, fazendo assim, um contraponto ao destino físico, no caso o Estado da Bahia.*

*No entanto, essa é uma posição de caráter extremamente subjetivo, visto não haver uma definição legal do que venha a ser destino jurídico, não podendo ser confundido como um sinônimo de destino ficto, apenas pelo fato das mercadorias terem ficticiamente ingressado no estabelecimento em virtude dos registros fiscais de entrada. Em suma, não há qualquer definição de caráter jurisprudencial ou doutrinário, que diga que a entrada ficta de uma mercadoria num estabelecimento é uma entrada jurídica, embora, na ausência de definição legal, possamos livremente elucidar.*

*Todavia, é possível fazer uma análise interpretativa deste conceito, a partir das próprias ementas que o Relator trouxe ao processo em seu voto, que foram grifadas. Vejamos a primeira:*

*O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do **destinatário jurídico** da mercadoria (**alínea a do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro**); pouco importando se o desembarço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso." (RE 299.079, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 30-6-2004, Primeira Turma, DJ de 16-6-2006.) (grifo nosso)*

*Vemos que após citar que o ICMS é devido no destinatário jurídico, o Ministro Ayres de Brito cita entre parênteses a alínea a do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta Magna, dando a entender que o seu entendimento do que vinha a ser destinatário jurídico se reportava a este dispositivo constitucional, que aqui reproduzo:*

*a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o **estabelecimento destinatário** da mercadoria ou do serviço;*

*A tentativa do Ministro de qualificar o que entende por destino jurídico não é precisa; por certo, estabeleceu que o destino jurídico é simplesmente aquele estabelecido na Constituição, e é certo que o texto constitucional fala em estabelecimento destinatário da mercadoria, um conceito vago, por haver em tese, mais de um destinatário neste tipo de operação; por outro lado, a posição adotada pelo Ministro Ayres de Brito, não dá respaldo a uma interpretação em contrário, de que o destino jurídico seja aquele formalmente designado nos documentos de importação. Vejamos então, a segunda ementa apresentada, extraída de acórdão de lavra do Ministro Joaquim Barbosa:*

*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.*

*Neste caso, o ministro Joaquim Barbosa deu uma concepção generalista do que venha a ser destino jurídico, já que diz depender da classificação jurídica atribuída ao quadro fático, e portanto, sem uma definição precisa. Mas adentrando o voto do Ministro, em seu inteiro teor, podemos aferir o que ele, no caso in concreto, entendeu como sendo o destino jurídico:*

**AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 430.372 MINAS GERAIS**

**RELATOR: MINISTRO JOAQUIM BARBOSA**

**AGTE: ENGEREDES REDES DE MULTIMÍDIA S/A**

**AGVDO: ESTADO DE MINAS GERAIS**

**RELATÓRIO**

*Trata-se de recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo TJ de Minas Gerais que considerou ser sujeito ativo do ICMS nas operações de importações, o estado em que localizado o adquirente efetivo ou o destinatário final do bem.*

*Sustenta em síntese, que houve violação do art. 155, parágrafo 2º, IX da CF, na medida em que o tributo somente poderia incidir sobre a operação de importação e portanto o sujeito passivo deveria ser identificado a partir do estabelecimento importador independente do destinatário final.*

*A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal considera o sujeito ativo do ICMS incidente na importação, o estado onde se localizar o destinatário jurídico da operação de importação.*

*Ademais a parte-recorrente argumenta que as aquisições foram feitas por terceiros importadores tais como Intercontinental Importadora Ltda, Internacional Importação e Exportação Ltda e Megaport Comércio Internacional Ltda, a quem cumpria o recolhimento do ICMS devido pelo negócio jurídico de importação, sendo que o tributo deveria ser recolhido aos estados membros de seus respectivos estabelecimentos.*

*A empresa agravante sustenta que o real destinatário da mercadoria é a pessoa que realizou a importação dos bens, responsável pela realização da operação de compra e venda no exterior, independente da pessoa que irá receber fisicamente os bens em território nacional.*

*Ante o exposto, pede-se a reforma da decisão agravada.*

**VOTO**

*Em que pese a argumentação expendida pela empresa agravante, o recurso não merece provimento. Não há dúvida quanto à interpretação do art. 155, parágrafo 2º, IX, “a” da Constituição, pois o sujeito ativo do ICMS incidente na importação é o estado membro (ou o Distrito Federal) em que localizado o destinatário jurídico do bem.*

*No caso em exame, o acórdão recorrido examinou o **quadro fático para concluir que a empresa-agravante era a real destinatária dos bens**. Lê-se à fls. 138:*

*Ora, a meu ver, **por estabelecimento destinatário deve-se entender aquele que, efetivamente recebeu a mercadoria**, conforme muito bem delineado no julgado de origem, em nada importando se ele foi desembarçado em Goiás, pela empresa Intercontinental Importadora Ltda, já que foi a recorrente que arcou com todos os custos de importação, como demonstram os documentos juntados pela recorrida com sua impugnação aos embargos.(...)*

*Assim, **o acórdão não reconheceu pura e simplesmente físico final da mercadoria como critério para identificação do sujeito ativo do tributo**. Em sentido diverso, o Tribunal apreciou a prova dos autos, para concluir que a empresa-agravante era a destinatária jurídica e econômica dos bens(critério jurídico-econômico – “arcar com todos os custos de importação”.*

*Ocorre que a empresa-agravante não conseguia afastar a classificação jurídica atribuída pelo acórdão recorrido às operações de importação, ou seja, de que o **destinatário jurídico das operações era o próprio contribuinte (utilização de empresas de importação e exportação apenas como prestadoras de serviços)**.*

*Ante o exposto, nego o provimento ao agravo regimental.*

*Ministro Joaquim Barbosa.*

*Agora, é possível entender o significado que o Ministro Joaquim Barbosa deu ao destino jurídico, a partir do que ele chamou de classificação jurídica atribuída do quadro fático. Lendo-se por inteiro a sua decisão, fica claro e evidente que o fato de uma trading estabelecida em Goiás ter importado mercadorias em seu nome, registrado a entrada em sua escrituração e depois enviado para o encomendante em Minas Gerais, tais fatos não a caracterizam como destinatária jurídica. Pelo contrário, em todas as instâncias judiciais foi **decidido** que o contribuinte mineiro era o destinatário jurídico por ser o destinatário que ia dar utilidade ao*

*bem importado, e utilizou-se de empresas de importação, apenas como prestadoras de serviço.*

*De forma a mostrar que a partir dos mesmos julgamentos apresentados pelo nobre Relator, tenho interpretação inversa à sua, trago outro ementa que consta no seu voto, com um entendimento a contrario sensu:*

*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.** (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.*

*Se observarmos o final do trecho sublinhado, veremos que o decisum do STJ aplicou um conceito para “destinatário final”. Neste caso, o STJ especificou que considerava importador o “destinatário final do produto importado”, e aí conceituou o destinatário final: **ou seja, sob uma outra vertente, por quem vai utilizá-lo**, aplicando aí o conceito também utilizado no CDC.*

*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.*

*Tal entendimento também se encontra em harmonia com o princípio do destino aplicado aos tributos sobre o consumo, que no caso do ICMS, um imposto sobre o valor agregado - IVA, deve ser recolhido ao sujeito ativo que reverte o pagamento do tributo em serviços públicos direcionados àqueles que suportaram o encargo do imposto. Daí que, universalmente, o IVA é recolhido no destino, ou seja, em favor de quem suporta a carga tributária. No Brasil, por intrincadas questões federativas, repartiu-se este imposto nas operações interestaduais - parte na origem, parte no destino, situação muito rara, talvez única no mundo.*

*No entanto, a Constituição Federal impôs que o ICMS sobre importação, assim como petróleo e energia elétrica, recaísse integralmente no destino, não sendo possível reparti-lo, exatamente para evitar a concentração do imposto em poucos estados; obviamente o conceito aplicado no acórdão anteriormente comentado, de quem é o destinatário final (**sob uma outra vertente, por quem vai utilizá-lo**), encontra-se amparado, se por um lado na relação de quem utiliza o bem adquirido, por outro, no princípio internacionalmente aceito, de que o pagamento do imposto sobre consumo deve ser efetuado no destino da mercadoria, ou seja, no domicílio daquele que suporta o encargo tributário, que no caso brasileiro, embora dividido na origem e no destino, para casos específicos como o de importação, o legislador entendeu que o pagamento fosse integralmente feito no destino, pois isso atendia aos critérios de equilíbrio e justiça, na distribuição do imposto, evitando-se a sua concentração em poucos estados estruturados para importação, notadamente os estados litorâneos que tem instalações portuárias.*

*Assim, em sendo acolhido o provimento ao Recurso Voluntário, teremos como efeito, o fato de que um contribuinte baiano desembolsou elevada quantia de imposto, embutido no valor de compra pago a uma trading carioca, pela importação de um bem que será utilizado neste Estado, levando o recolhimento aos cofres do Estado do Rio de Janeiro, que assim, recebeu “gratuitamente” o tributo, sem que o contribuinte daquele estado tivesse efetivamente suportado um único real do imposto, e que será naturalmente aplicado em benefício da população do Rio de Janeiro, ao invés da população baiana, distorcendo a intenção do legislador constitucional, que justamente quis evitar este tipo de concentração do tributo, em estados que são considerados portões de entrada de mercadorias oriundas do exterior.*

*Trago ainda, ementas de acórdãos do STF, em que se considera irrelevante a questão da importação por encomenda, como elemento definidor do destinatário jurídico:*

**TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA. I - Nos termos do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal, 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 importada. II - Na definição do destinatário da mercadoria importada, não devem prevalecer os pactos particulares mantidos entre as partes envolvidas na importação, mas a efetiva destinação do bem importado. III - Inviável recurso extraordinário para rever a análise do conjunto fático probatório realizada no Tribunal de origem, no tocante à definição do efetivo destinatário da mercadoria importada. Incidência da Súmula 279 do STF. IV - Precedentes. V – Agravo regimental não provido. (RE 590243 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 13/10/2009, DJe-213 DIVULG 12-11-2009 PUBLIC 13-11-2009)**

*Neste caso, o Ministro Ricardo Lewandowski embora não tenha aprofundado o conceito de destinatário*

*jurídico, afastou da sua definição os pactos particulares mantidos entre as partes envolvidas na importação, mas a efetiva destinação do bem importado.*

*Entendo, que o Ministro afastou do conceito de destinatário jurídico fatos como a importação por compra e ordem ou por encomenda, pois todas essas modalidades de negociação nas importações, resultam de pactos particulares estabelecidos entre as tradings e os encomendantes das mercadorias importadas, pois podem inclusive repactuarem a contratação de modo que o encomendante possa fazer adiantamentos, sem que necessariamente isto seja do conhecimento das autoridades alfandegárias e da fiscalização estadual, caracterizando-se subrepticamente uma importação por conta e ordem. Sendo o imposto recolhido no verdadeiro destino, tudo isso fica em segundo plano, não podendo o importador fazer qualquer planejamento para pagar menos imposto que o devido, por conta de pacto entre as partes envolvidas na importação.*

*Trago aqui um outro exemplo esclarecedor. No processo, cuja ementa está abaixo, uma unidade fabril situada em Ipatinga-MG, com CNPJ: 17.50.224/002-46, formalmente importou bens, que a seguir, foram destinados para sua filial em Taubaté-SP, CNPJ: 17.500.224/0023-70 e o Estado de São Paulo prontamente lançou de ofício, o imposto decorrente da importação, e a matriz situada em Minas, alegou ser ela o destino jurídico, porque executou todos os atos negociais, assim como as formalidades jurídicas relativas à importação, e por isto, recolheu o imposto para o Estado de Minas Gerais.*

*A despeito de a empresa mineira ter importado os bens, a posição do STF foi frontalmente discordante quanto à natureza meramente formal da importação no que diz respeito ao destino jurídico.*

*A decisão do Ministro Joaquim Barbosa, diz claramente que a identificação do destinatário jurídico não se esgota no exame formal do modelo de importação, sendo relevantes, outros dados como a utilização a ser dada ao bem e posteriores operações que envolvam a mercadoria, e que no caso em exame, a própria agravante reconhece que quem ia dar função econômica aos bens, era a filial de Taubaté :*

*PROCESSO: RE 600559 SP – RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA. JULGAMENTO 14/09/2010*

*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEIÇÃO ATIVA. ESTADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO JURÍDICO DAS MERCADORIAS.*

*1. Segundo orientação firmada por esta Corte, nas operações das quais resultem a importação de bem do exterior, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS é devido ao estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico do bem, pouco importando se o desembarço ocorreu por meio de ente federativo diverso.*

*2. A pesquisa sobre o "destinatário jurídico" não se esgota no exame formal da estrutura ou do modelo de importação ou de negócios adotado. Outros dados, como a utilização a ser dada ao bem e posteriores operações de circulação, tributadas ou não, são relevantes para desate da controvérsia. No caso em exame, a própria empresa-agravante reconhece que o destinatário dos bens, entidade que iria dar-lhes função econômica, estava localizado em Taubaté/SP. Nesse sentido, competia à parte-agravante indicar a legitimidade do estabelecimento formalmente apontado como importador, fosse ela econômica, de propósito comercial ou jurídica. Agravo regimental ao qual se nega provimento.*

*Importante trazer aqui, em pormenores, os fundamentos que o Ministro Joaquim Barbosa expôs em seu voto, que traz proeminências ao conceito de destino jurídico:*

*Considerada a complexidade da legislação do ICMS e a vasta gama de estruturas legais que podem ser legitimamente adoradas nos empreendimentos econômicos, nem sempre é tarefa simples identificar o destinatário jurídico da operação de importação. Basta lembrar que as operações de importação podem ser realizadas por conta-e-ordem de terceiros, por encomenda e mesmo por estabelecimentos diversos de uma mesma pessoa jurídica que, para efeitos tributários, são considerados autônomos. Vale lembrar também que alguns instrumentos da legislação tributária como a tradição ficta, sem a necessidade de circulação física, podem ser relevantes para o desate do quadro.*

*A pesquisa sobre o destinatário jurídico não se esgota no exame formal da estrutura ou do modelo de importação ou de negócio adotado. Outros dados como a utilização a ser dada ao bem e posteriores operações de circulação, tributadas ou não, são relevantes para desate da controvérsia.*

*Nesse sentido, competia à parte-agravante indicar a legitimidade do estabelecimento formalmente apontado como importador fosse ela econômica, de propósito comercial ou jurídica. No caso em exame, a própria empresa agravante reconhece que o destinatário dos bens que iria dar-lhe função econômica estava localizado em Taubaté/SP.*

*Como se vê, a unidade que daria finalidade funcional e econômica aos bens era a de Taubaté. Por outro lado, a parte-agravante não demonstrou especificidade do quadro que pudesse caracterizar a existência de duas operações inconfundíveis ou mesmo justificativa econômica ou jurídica para*



**que os bens fossem importados formalmente pelo estabelecimento em Ipatinga, mas utilizados diretamente pelo estabelecimento em Taubaté. Dentre outros elementos úteis para deslinde da controvérsia também faltantes, não há indicação de propósito negocial legítimo a amparar a sujeição passiva de Minas Gerais.**

Ante o exposto, nego o provimento ao agravo regimental. É o voto.

Assim, a respeito do conceito de destino jurídico, o Ministro Joaquim Barbosa deu primorosa contribuição, no sentido de superar as filigranas jurídicas que venham a impedir que o verdadeiro estado destinatário das mercadorias, receba o ICMS devido pela importação.

Voltando à lide deste Processo Administrativo Fiscal, entendeu o Relator, que aconteceram duas operações – a importação feita por empresa estabelecida em outro estado, e a posterior venda para contribuinte aqui domiciliado, inclusive com aplicação de margem de valor agregado, conforme se depreende da transcrição de trecho do seu voto abaixo:

“É possível constatar à fl. 159 que a Recorrente figura como Importadora por Encomenda, também sendo possível constatar que o valor dos produtos importados ao preço CIF foi de R\$ 172.731,03, ao passo que na NFe verifica-se que a Recorrente os revendeu pelo valor CIF de R\$ 197.544,54, tendo obtido, portanto, **margem de lucro** da operação.”

Devo acrescentar, que há decisões judiciais que consideraram este fato, o da revenda com margem de valor agregado, como insuficiente para caracterizar a trading como destinatário final ou destinatário jurídico da mercadoria importada, conforme na ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO - IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS - ICMS - ARTIGO 155 § 2º, IX DA [CR/88](#) - LEI 6.763/75 E LC [87/96](#) - SUJEITO ATIVO - IMPORTADORA INTERMEDIÁRIA EM ESTADO FEDERADO DIVERSO DA DESTINATÁRIA . IMPORTAÇÃO INDIRETA CONFIGURADA.

A situação, em geral, visa ocultar a real intenção do agente, que utiliza de meios evasivos para tentar burlar o Fisco. **Mesmo que haja revenda, com lucro, entre importadora e destinatária final, é possível aplicarmos os conceitos legais**, já que, mormente em se tratando de revenda a cliente pré-determinado, é imperioso aplicarmos os art. [155, § 2º, IX](#) da [CR](#) c/c art. [11](#) da LC [87/96](#) e art. 33 da Lei 6.763/75, fazendo prevalecer a ratio legis, baseada no conceito de destinação final do produto. **Em suma, o ICMS-importação não deve ser recolhido no estado sede da empresa importadora, mas sim, no Estado em que estiver localizada a empresa que, efetivamente, utilizará o produto, na qualidade de destinatária final.** ( TJ MINAS GERAIS – RELATOR: VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE; JULGAMENTO 26/01/2010.)

Muitos estados, inclusive o mais rico da Federação, adota posicionamento francamente favorável ao do posicionamento deste voto divergente. Conforme consulta feita por um contribuinte paulista à SEFAZ/SP, em situação muito semelhante à desta lide – caso de uma trading inscrita no cadastro de contribuintes de São Paulo, que importa mercadorias cuja desembaraço ocorre em Pernambuco, dá entrada em sua escrituração e as revende para contribuinte deste mesmo estado, havendo portanto situação análoga à presente lide:

RESPOSTA À CONSULTA Nº 393/2000, DE 01/11/2000

Importação de Mercadoria por contribuinte paulista com desembaraço aduaneiro e revenda no Estado de Pernambuco - Procedimentos Fiscais.

1 - A Consulente, contribuinte paulista, **importa mercadorias que são desembaraçadas no porto de Recife - PE, de onde são enviadas diretamente para cliente situado no mesmo Estado.** Relata os procedimentos fiscais que vem adotando e informa que tem sofrido "alguns questionamentos por parte do fisco do Estado de Pernambuco", **uma vez que está recolhendo o ICMS devido na importação para o Estado de São Paulo.** Pergunta:

1 - Como recolher o ICMS para Pernambuco se não possui inscrição naquele Estado?

Resposta:

Existem, no caso, duas operações, dois fatos geradores do ICMS:

1) entrada de mercadoria importada do exterior e

2) venda de mercadoria ao estabelecimento situado em Pernambuco.

3 - Quanto ao primeiro fato gerador, em virtude do que dispõe o artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", da Constituição Federal de 1988, cabe o imposto ao Estado onde se situa o estabelecimento destinatário da mercadoria importada do exterior. Essa regra está reproduzida, também, no artigo 11, inciso I, alínea "d" da Lei Complementar nº 87/96. **Portanto, a Consulente deve recolher o ICMS devido na importação ao Estado de Pernambuco.**

4 - Da mesma forma, em relação ao segundo fato gerador, pelo fato de a operação de venda ser interna, no Estado de Pernambuco, deve a Consulente recolher o imposto para esse Estado. Para



*definição do local da operação utiliza-se aqui o artigo 11, inciso I, alínea "a" da Lei Complementar nº 87/96, combinado com seu § 3º.*

*Por este critério, se a trading aqui autuada, em vez de ser domiciliada no Rio de Janeiro, por hipótese, fosse a mesma consulente paulista, estaríamos diante de uma situação esdrúxula e inusitada, pois apesar de expressamente recomendada pelo fisco de seu estado de origem a recolher imposto ao Estado da Bahia, ao mesmo tempo, estaria se sentindo autorizada pelo fisco baiano a recolher o mesmo imposto ao Estado de São Paulo.*

*Em sendo assim, em que pese os respeitáveis argumentos exposto pelo eminente Conselheiro Relator, e também à decisão similar desse Conselho, reportada no seu voto, entendo que interpretação da legislação aplicável ao caso em tela, não está de forma alguma pacificada no STF, e por esta razão, acato o entendimento proferido no voto do Ministro Joaquim Barbosa, aqui dissecado, como aquele que mais se aproxima do dispositivo constitucional, que claramente recepcionou o ICMS exclusivamente no destino no caso de importação, pois o art. 155, II, § 2.º, IX da Constituição Federal dispõe que o ICMS incide 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.***

*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 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.*

*Assim, faço ao exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário e pugno pela manutenção da decisão exarada na primeira instância deste Conselho de Fazenda.*

Por tudo acima exposto, entendo que nas operações de importação de mercadorias, quando destinadas à unidade federada diversa do domicílio do importador, sem que as mesmas transitem pelo estabelecimento importador, o imposto caberá à unidade onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias. Restou comprovado que as mercadorias foram importadas por uma Trading, situada no Estado de Tocantins e o seu destino físico foi o Estado da Bahia, sendo devido o imposto a este Estado.

Cabe ressaltar que esse entendimento foi manifestado em outras decisões sobre o tema em outros Autos de Infrações lavrado contra o mesmo contribuinte, apenas a título de exemplo, cito: **ACÓRDÃO JF Nº 0116-01/15 e ACÓRDÃO JF Nº 0113-01/15.**

Logo, à infração 01 fica mantida.

Na infração 02 é imputado ao autuado ter recolhido a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. Valor histórico autuado R\$228.608,86. Consta ainda da autuação que: *Reza o art. 17, VI, e, da Lei 7.014/96, que a base de cálculo do ICMS devido nas importações do exterior, constará de quaisquer outros impostos, além do imposto sobre Importação (II) e do IPI, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração. A relação das despesas com estas importações nos foram fornecidas diretamente pela firma despachante destas importações, e encontram-se gravados em mídia ótica, parte integrante e indissociável do presente processo, sob denominação de ANEXO 2, bem como apresenta-se complementada pelas cópias dos documentos afixados no COMPLEMENTO AO ANEXO 2, também peça integrante deste processo.*

Em sua defesa, acima relatada de forma extensiva, o sujeito passivo, em síntese, que, assegurou que contratou a empresa Companhia Empório de Armazéns Gerais Alfandegados para que realizasse os “*serviços de armazenagem de carga, desunitização, seguro, transporte, entre outros serviços*”, que devem ser tributados pelo ISS e por não serem pagos diretamente à repartição fazendária, não se enquadram no conceito de despesa aduaneira, devendo ser excluídos da base de cálculo do tributo.

A Lei nº 7.014/96, no inciso IX do artigo 4º, determina ocorrido o fato gerador do ICMS no momento do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior.

Por sua vez, as alíneas do inciso VI do artigo 17, na cita lei, determina que a base de cálculo é:

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*VI - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas:*

- a) o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, observado o disposto no art. 18;*
- b) o imposto sobre a importação;*
- c) o imposto sobre produtos industrializados;*
- d) o imposto sobre operações de câmbio;*
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração.*

Constata-se da leitura do texto legal acima, que as despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração, devem compor a base de cálculo do imposto, citando, expressamente, as despesas de armazenagem decorrente da importação, sem fazer qualquer limitação em relação ao período da armazenagem.

Desta forma, concluo pela procedência desta infração, haja vista que, ao contrário do entendimento apresentado pela defesa, o texto legal especifica as despesas aduaneiras, e não é exemplificativo, inexistindo no rol das mencionadas despesas, honorários dos despachantes e sindicato dos despachantes.

É importante destacar que a decisão judicial colacionada pelo contribuinte na peça de defesa, não podem servir de lastro para alterar o entendimento aqui externado, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente, através de Decisão judicial no caso concreto, em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “*erga omnes*”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada na presente lide, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Logo, à infração 02 fica mantida.

Na infração 03 foi aplicada multa de 1%, sendo imputado ao autuado ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o registro na escrita fiscal. Consta ainda da autuação que: *Em razão das alterações impostas à Lei 7.014/96, pela Lei 13.461/15, o inciso IX (mercadoria tributadas) do artigo 42, passou a ter status equivalente ao inciso XI (mercadorias não tributadas), onde em ambos*

*se passou a cobrar multa de 1% sobre o valor comercial da mercadoria. Os débitos relativos a esta infração estão demonstrados em planilha contida na pasta denominada ANEXO 3, devidamente gravada em mídia ótica que é parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.*

Portanto, como se observa do complemento da autuação, em verdade se trata de mercadorias tributadas.

Em relação a arguição de inconstitucionalidade a mesma já foi afastada no início do voto.

Observo que o autuado não apontou nenhum erro ou falha no levantamento fiscal, portanto, não questionou os documentos e seus dados consignados pelo autuante em seu papel de trabalho que embasaram a autuação.

Entendo que o argumento defensivo de que o correto seria que a multa tivesse um valor fixo não pode ser acolhido, uma vez que a multa aplicada é específica para a situação em tela, estando prevista no inciso IX do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, com alteração promovida pela Lei nº 13.461/2015, com efeito a partir de 11 de dezembro de 2015, que reduziu a multa de 10% para 1%, fato observado pela fiscalização, o que foi correto, com base no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, a aplicação retroativa da multa mais benéfica.

Assim, à infração 03 fica mantida.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269096.0001/16-0**, lavrado contra **CERAMUS BAHIA S/A. – PRODUTOS CERÂMICOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.363.405,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$95.928,26**, prevista no art. 42, inciso IX, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de setembro de 2016.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR