

**PROCESSO** - A. I. Nº 180301.1010/16-0  
**RECORRENTE** - BLUEWAY TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0208-01/16  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/METRO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/12/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0384-12/18**

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. OPERAÇÃO REALIZADA POR EMPRESA SITUADA EM OUTRO ESTADO SENDO DESTINADA FISICAMENTE A DESTINATÁRIO ESTABELECIDO NA BAHIA. Comprovada a saída de óleo diesel diretamente do Porto de Salvador com destino a estabelecimento localizado na Bahia. Posterior repasse do valor do imposto via sistema SCANC não afasta o cometimento de infração à legislação. Afastada a discussão quanto à multa. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1ª JJF Nº 0208-01/16, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 180301.1010/16-0, lavrado em 03/06/2016, para exigir ICMS no valor histórico de R\$3.988.092,55, em razão de “*falta de recolhimento do ICMS, no momento do desembarque aduaneiro de mercadorias importadas no mês de junho de 2016, destinada fisicamente ao Estado da Bahia ...*”, acrescidos de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 08/11/2016 (fls. 181 a 184) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO**

*Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Afastamos toda discussão acerca da constitucionalidade das multas aplicadas no presente auto de infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual e que as multas aplicadas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*A controvérsia no presente auto de infração reside em identificar o sujeito ativo na importação de mercadoria efetuada por empresa situada em São Paulo, cujo desembarque ocorreu no Porto de Salvador e o destino físico foi para estabelecimento localizado neste Estado.*

*Indefiro o pedido de diligência fiscal pois o que está em discussão não é se ocorreu o repasse do imposto via SCANC, mas se houve o recolhimento do imposto para a Bahia em decorrência das mercadorias importadas terem se destinado a estabelecimento localizado neste Estado.*

*O art. 435 do RICMS/12 estabelece que 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 o estabelecimento da pessoa jurídica em que ocorrer a entrada física das mercadorias ou bens.*

*A alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal estabelece que, nas entradas de mercadorias importadas do exterior, o imposto cabe ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço. Apesar de importado por empresa situada em São Paulo, o destinatário da mercadoria foi um estabelecimento da BR Distribuidora, localizado em São Francisco do Conde/BA.*

*A alínea “d” do inciso I do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que, para efeitos de cobrança do imposto, o local da operação, nas entradas de mercadorias importadas do exterior, é o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física.*

*A jurisprudência trazida aos autos pelo autuado apenas trata de situações em que se ratifica o entendimento que, independentemente do local onde ocorra o desembaraço, o imposto sempre será devido ao Estado para o qual se destinou a mercadoria. O ponto crucial da presente discussão não é esse, mas para qual Estado será devido o imposto quando o destino físico da mercadoria é para Estado diferente do de localização da empresa importadora.*

*Aceitar como satisfeita a obrigação tributária pelo fato de ter ocorrido, posteriormente à lavratura do auto de infração, a informação pelo autuado, via sistema SCANC, de que foi emitida nota fiscal referente à remessa simbólica das mercadorias para estabelecimento localizado no Estado da Bahia, o que implicaria em repasse do valor do imposto devido, seria o mesmo que negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, no caso o art. 435 do RICMS/12.*

*Deste modo, quem tem legitimidade ativa para exigir o cumprimento da obrigação tributária decorrente da operação de importação é unicamente o Estado da Bahia, onde ocorreu a entrada física da mercadoria.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração, devendo, após confirmação do repasse do ICMS via sistema SCANC, homologado o valor creditado para a Bahia, conforme documento das fls. 161 a 166.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 195 a 224, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Informa, inicialmente, que é pessoa jurídica de direito privado que se dedica ao comércio nacional e internacional de bens e produtos, em especial de álcool etílico carburante e de petróleo e seus derivados. Prossegue, informando que importou, com o objetivo de revenda, 6.595.213 Kg de mercadoria “óleo diesel”, proveniente dos Estados Unidos e que foi desembaraçado no Porto de Salvador, conforme DI, registrada em 06/05/16, utilizada como base para a autuação. Informa, ainda, que as mercadorias descritas foram vendidas, posteriormente, para estabelecimento localizado no Estado da Bahia, conforme Nota Fiscal nº 573.

Em razão desses fatos, informa que o autuante concluiu que o ICMS-Importação deveria ter sido recolhido para os cofres do Estado da Bahia. Alega, contudo, que o ICMS incidente sobre a operação foi corretamente recolhido para o estado de São Paulo, sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Sustenta ser incabível a visão do acórdão recorrido, no sentido de que o sujeito ativo da obrigação tributária seria definido pelo Estado onde ocorre a entrada física da mercadoria, após a sua venda pelo importador.

Destaca que o sujeito ativo do ICMS-Importação é o Estado em que o estabelecimento importador estiver localizado, sendo irrelevante, para fins de incidência do imposto, o local do desembaraço aduaneiro, nos termos do inciso II c/c o § 2º, inciso IX, alínea “a” do art. 155 da CF/88, cujo texto reproduz.

Reproduz o texto do art. 11, inciso I, alínea “e” da LC 87/96, para concluir, em seguida, que o sujeito ativo do ICMS-Importação é o Estado em que se localiza o estabelecimento comercial do importador da mercadoria, ou, na acepção literal da Carta Magna, o domicílio do adquirente. Assegura que a LC não poderia ter determinado o recolhimento do imposto para o Estado em que ocorrer a entrada física, uma vez que estaria, assim, contrariando o que determina a CF/88, que toma como base o local em que estiver situado o estabelecimento destinatário do bem importado.

Alega que, nas operações de importação, o destinatário dos bens é o responsável pelo negócio jurídico em questão, que detém a titularidade dos produtos importados, pois foi quem contratou formal e materialmente com o comerciante internacional a prática de todos os atos necessários à importação e, ao final, desembaraçou a mercadoria. Transcreve trecho de decisão proferida pelo STF, em julgamento do RE 268586, em apoio ao seu ponto de vista.

Assegura ser o real importador da mercadoria autuada, com base nas informações constantes da

DI, extraídas do site da Receita Federal. Diz que está sendo acusada de não recolher o imposto apenas em razão da ausência do ingresso físico da mercadoria no estabelecimento importador. Assegura, contudo, que tampouco o desembaraço aduaneiro pode ser invocado para justificar a autuação, pois não é fato gerador do ICMS, nos termos do art. 155, inciso II, c/c o § 2º, inciso IX, alínea “a” da CF/88, e do art. 11, inciso I, alínea “e” da LC 87/96.

Alega que o desembaraço aduaneiro é, apenas, o critério temporal da incidência do ICMS sobre a importação, conforme já decidiu o STF, não podendo ser confundido com a importação, para fins de aferir a legitimidade ativa da cobrança, do que conclui que a destinação física (após a importação) não tem relevância para a determinação do sujeito ativo. Transcreve doutrina de Roque Carrazza e jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, bem como do STF e do STJ, em apoio à sua tese.

Ainda que se adote o critério físico para fins de determinação da competência tributária, assegura que os valores exigidos no presente lançamento já foram repassados para o erário baiano através do programa “SCANC”, fato que não foi sequer contestado, segundo destaca, tendo, inclusive, o acórdão recorrido determinado a homologação dos valores creditados para o Estado da Bahia.

Explica que o valor recolhido via programa “SCANC” ocorreu por conta da venda posterior, deste combustível, a contribuinte localizado no Estado da Bahia, pois não há incidência do imposto sobre a operação de venda interestadual, devendo-se reter e recolher o imposto para o Estado de destino, referente às operações subsequentes, por força do regime de substituição tributária, disposto no Convênio 110/2007. Transcreve a legislação aplicável a tais operações para explicitar o mecanismo através do qual se opera o repasse do imposto.

Conclui, afinal, que, apesar de o imposto ter sido recolhido, pela Recorrente, em favor do Estado de São Paulo, o valor exigido no presente lançamento foi devidamente repassado aos cofres do Estado da Bahia, através do programa “SCANC”, conforme regra prevista no Convênio 110/2007.

Argumenta que, se o imposto já tivesse sido repassado, no momento do desembaraço aduaneiro, para o estado da Bahia, nada mais lhe seria devido, pois nenhuma outra operação interestadual teria acontecido. Nesse sentido, entende que a presente exigência fiscal representa um flagrante *bis in idem*, devendo, por consequente, ser cancelada a autuação. Assegura que o valor recolhido via “SCANC”, R\$4.951.138,26 é superior ao montante que está sendo exigido no presente lançamento.

Caso não acolhidas as razões recursais, pede o cancelamento ou a redução da multa aplicada, na medida em que fere os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco, pois não houve descumprimento de obrigação principal, com o repasse do ICMS via “SCANC”, circunstância que não se coaduna com a tipificação da multa feita no auto de infração. Nesse sentido, pede que seja reenquadrada a conduta para fins de atribuir uma sanção relativa a mero descumprimento de obrigação acessória.

Pede, ao final, a realização de diligência para apuração do efetivo repasse do ICMS devido pela operação de importação. Requer que seja deferida a sustentação oral.

Termos em que, pede deferimento.

Pautado para julgamento na sessão do dia 11/09/2017, a 2ª CJF deliberou, tendo em vista tratar-se de matéria eminentemente jurídica, por baixar o presente processo em diligência à PGE/PROFIS, com vistas a que fosse emitido o parecer jurídico pertinente, respondendo especificamente às questões abaixo.

- 1) Qual o critério a ser adotado para definição do estabelecimento onde ocorrer a “entrada física”, referida no art. 11, inciso I, alínea “d” da LC 87/96?
- 2) Quais os sujeitos, ativo e passivo, da operação de importação objeto do presente processo?
- 3) O estabelecimento autuado, Blueway Trading Importação e Exportação S/A, tendo revendido as

mercadorias trazidas do exterior para cliente seu, situado no Estado da Bahia, sem que tenham transitado fisicamente pelo estabelecimento importador, encontra-se, ou não, obrigado a recolher o ICMS-Importação para o erário baiano, à luz da legislação posta e levando-se em consideração a doutrina e jurisprudência recente dos tribunais superiores?

Às folhas 245/248, foi emitido o Parecer solicitado, da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, tecendo as considerações que seguem.

Após discorrer acerca dos dispositivos legais aplicáveis ao caso, afirma que a expressão “*estabelecimento destinatário da mercadoria*”, prevista na CF/88, vem sendo interpretada, pela doutrina e pela Jurisprudência, como sendo o “*estabelecimento do importador*”, sendo que o importador é aquele que realiza o negócio internacional, paga o preço combinado, assume direitos e obrigações, e realiza o desembaraço aduaneiro.

Nesse sentido, entende que o local do desembaraço da mercadoria traduz-se em elemento irrelevante para caracterizar a titularidade ativa do ICMS na importação. Conclui, assim, que o ICMS será devido ao Estado-membro onde está situado o estabelecimento importador do bem, ainda que o desembaraço se dê em outro Estado-membro.

Nessa hipótese, entende que a entrada física perde significado se ela não ocorrer no estabelecimento destinatário da mercadoria, ou seja, no estabelecimento importador. Da mesma forma, entende que a venda posterior da mercadoria não interfere na sujeição ativa, que continua sendo do Estado onde tem domicílio o importador.

Transcreve a decisão proferida pelo STF, no Recurso Extraordinário nº 299.079, ocasião em que teria sido sufragada tal tese.

Da análise dos precedentes do STF, entende ser possível concluir que: 1) quando a CF/88 menciona o estabelecimento destinatário, nada mais faz do que afirmar que o ICMS é devido ao Estado onde se situe o estabelecimento importador; 2) o critério da entrada física perde significado se ela não ocorrer no estabelecimento importador; 3) a venda posterior da mercadoria não interfere na sujeição ativa, que continua sendo do Estado onde tiver domicílio o importador; 4) o importador é aquele que adquire a mercadoria no exterior; e 5) quando uma Trading participa de uma operação de importação, agindo como mera consignatária e representante dos interesses do encomendante dos bens importados, sem assumir qualquer responsabilidade pela negociação, pagamento dos produtos, impostos e demais custos, o ICMS é devido ao Estado onde se situa o adquirente da mercadoria, vale dizer, o destinatário das mercadorias importadas.

Às folhas 252/256, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, aduzindo o que segue.

Após reproduzir o teor do parecer emitido pela PGE/PROFIS, conclui que se encontra de acordo com a jurisprudência do STF e do STJ. Registra, ainda, que o ICMS foi, posteriormente, direcionado, do ponto de vista financeiro, para o Estado da Bahia, por se tratar de operação com combustível derivado de petróleo, sobre o qual se aplica o princípio do destino.

Considera que o parecer da PGE é favorável ao entendimento do Contribuinte, devendo o auto de infração ser cancelado.

Às folhas 259/260, a 2ª CJF deliberou por converter o feito em nova diligência à PGE/PROFIS, com vistas a que fosse respondido o seguinte questionamento.

- 1) É possível afirmar que a situação dos autos configura uma típica modalidade de IMPORTAÇÃO INDIRETA, sob a modalidade de encomenda, na medida em que, desde a internalização das mercadorias importadas, além da própria logística envolvida, são reveladores de que o óleo diesel já tinha destinatário previamente acertado?
- 2) Nessa hipótese, qual a jurisprudência a ser aplicada ao presente processo? A consagrada no RE nº 299.079 – RJ (2004)? Ou aquela firmada no RE 268586 - SP (2005)?

Às folhas 265/271, foi emitido novo parecer, com as considerações que seguem.

Quanto ao primeiro questionamento, afirma que a operação de importação objeto dos autos, caracteriza-se como uma importação indireta, da modalidade por encomenda.

Quanto ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária, entende ser o Estado da Bahia, para quem a Blueway Trading está obrigada a recolher o ICMS-Importação.

Cientificada do teor do parecer, a empresa se manifesta às folhas 277/286, aduzindo o que segue.

Após historiar as manifestações da PGE no processo, revela-se surpreso com o conteúdo do novo parecer, que, a seu juízo, contraria o entendimento manifestado no opinativo anterior.

Contesta que a operação de importação perpetrada pela Autuada classifique-se na modalidade indireta, por encomenda. Entende que somente caracteriza-se como importação por encomenda quando há a inclusão do CNPJ do encomendante no campo apropriado da declaração de Importação – DI.

Transcreve quadro descritivo, com as características de cada uma das modalidades de importação, concluindo tratar-se de uma importação direta, pois a Autuada importou a mercadoria em seu próprio nome, por meio do Sistema Radar, tendo procedido sozinha com o despacho aduaneiro da mercadoria e assumido todo o risco e responsabilidade decorrentes desta operação. Entende restar equivocado o parecer da PGE/PROFIS.

Destaca, mais uma vez, que todo o ICMS-Importação foi repassado para o Estado da Bahia, pois a mercadoria foi, posteriormente, revendida para essa unidade federada. Ressalta que não houve qualquer prejuízo para o erário baiano.

Requer que seja dado provimento ao recurso para julgar improcedente o Auto de Infração.

## VOTO

Não foram suscitadas questões preliminares.

Quanto ao pedido de diligência, denego por entender suficientes, para a formação da minha convicção, os elementos contidos nos autos, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF.

No mérito, a infração foi descrita como “*falta de recolhimento do ICMS, no momento do desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas no mês de junho de 2016, destinada fisicamente ao Estado da Bahia ...*”. Segundo o auto de infração, o sujeito passivo deixou de recolher ICMS-Importação, relativo a óleo diesel importado e desembaraçado pelo Porto de Salvador, e remetido, diretamente, para estabelecimento localizado no Estado da Bahia.

A empresa autuada não nega o fato. Discorda, contudo, da sua ilicitude, pois entende que o imposto é devido à unidade da federação em que se localiza o estabelecimento importador, e não àquele para o qual se destina após a importação.

A questão cinge-se, portanto, a definir o sujeito ativo da relação jurídico-tributária na importação de mercadorias por estabelecimento localizado no Estado de São Paulo, o qual fez a entrega das mesmas a outro estabelecimento, dentro do Estado da Bahia, sem passar fisicamente pelo primeiro.

Consultemos, então, a legislação sobre a matéria.

A CF/88 indica qual é a unidade da Federação que possui a titularidade ativa para exigir o ICMS na importação, conforme se pode ler no texto da alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155, abaixo reproduzido.

“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;

...  
§ 2º *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 acrescido);  
...”

Como se pode ver, embora o fato gerador do ICMS-Importação seja a “importação” de mercadorias do exterior, disse o legislador constituinte que o imposto caberia, não ao Estado onde estiver situado o “importador”, mas à unidade federada onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria, nos termos da alínea “a” acima.

A Lei Complementar 87/96 apontou nessa mesma direção, ao definir o local da operação, na importação, como sendo aquele em que ocorrer a “entrada física” ou o “domicílio do adquirente”, conforme art. 11, inciso I, alíneas “d” e “e”, abaixo.

“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* (grifo acrescido);  
e) *importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido* (grifo acrescido);  
...”

Nesse sentido, a Lei 7.014/96 não destoou, pois elegeu, igualmente, o estabelecimento onde ocorrer a “entrada física” ou o “domicílio do adquirente” como local da operação nas entradas de mercadorias oriundas do exterior, conforma art. 13, inciso I, alíneas “d” e “e”.

“Art. 13. *O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do contribuinte ou responsável, é:*

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

...  
d) *importados do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;*  
e) *importados do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;*  
...”

Assim, diferentemente do que afirma o sujeito passivo, é fácil perceber que a legislação é unívoca ao afastar o estabelecimento do importador como o local da operação, tendo eleito o local da entrada física da mercadoria.

Julgando, contudo, a matéria, o STF relativizou a compreensão das normas citadas, tendo sedimentado o entendimento de que o tributo estadual é devido à unidade federada em que se encontrar estabelecido o importador da mercadoria, **apenas quando se tratar de importação direta**, conforme ementa abaixo.

“RE 299079/RJ - RIO DE JANEIRO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. CARLOS BRITTO. Julgamento: 30/06/2004. Órgão Julgador: Primeira Turma. EMENTA: EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA “A” DO INCISO IX DO § 2º DO ART. 155 DA MAGNA CARTA. ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR. 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 desembarque aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário desprovido.”

Acompanhando esse mesmo entendimento, foram julgados o RE 620.448/RS, o RE 598.051/SP, o RE 611.576/RS e o AG 989.361/RS.

Tratando-se, todavia, de importação indireta, ou por encomenda, continua prevalecendo o

entendimento de que o tributo é devido ao Estado de destino, conforme ementa abaixo.

*"RE 268586/SP - SÃO PAULO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO. Julgamento: 24/05/2005. Órgão Julgador: Primeira Turma. EMENTA: ICMS - MERCADORIA IMPORTADA - INTERMEDIAÇÃO - TITULARIDADE DO TRIBUTO. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços cabe ao Estado em que localizado o porto de desembarque e o destinatário da mercadoria, não prevalecendo a forma sobre o conteúdo, no que procedida a importação por terceiro consignatário situado em outro Estado e beneficiário de sistema tributário mais favorável."*

Nessa mesma linha, foram proferidos os julgados relativos a RE 635.746/MG, RE 590.243/MG, RE 733.464/MG, RE 792.497/MG e RE 555.654/MG.

Esse, também, é o entendimento do STJ, conforme decisão proferida no REsp N° 1.190.705 – MG, cuja ementa segue abaixo.

*EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. IMPORTAÇÃO INDIRETA. TRIBUTO DEVIDO AO ESTADO ONDE SE LOCALIZA O DESTINATÁRIO FINAL DA MERCADORIA. RATIO ESSENDI 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. (...) 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. (...) 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. (...)".*

Assim, a questão determinante, para efeito de se definir o sujeito ativo da relação jurídico-tributária, é aquela relativa à natureza da operação de importação, que deu origem ao tributo objeto da presente exigência. Se se tratar de importação direta, o ICMS será devido à Unidade Federada onde estiver localizado o estabelecimento importador, ainda que outro seja o destino da mercadoria. Caso, contudo, estejamos a lidar com uma operação de importação indireta, o tributo estadual será devido ao Estado de destino da mercadoria importada.

Dito de outro modo, independentemente da modalidade de importação que tenha sido adotada (e, portanto, da sua formatação), o relevante é identificar o usuário do bem importado, se o próprio importador (como na hipótese de uma importação direta) ou se terceiros (com é o caso nas hipóteses de importações indiretas).

Analizando os autos, é possível notar que a empresa autuada possui denominação social de “*Blueway Trading Importação e Exportação S.A.*”, cuja atividade tem por objeto social a “*importação de bens e produtos em geral, [...], por conta própria ou de terceiros*”, bem como “*o exercício de todas e quaisquer atividades necessárias ou correlatas ao objeto da Companhia*”, conforme consta da Cláusula Terceira do seu Contrato Social, cuja cópia se encontra às folhas 54/65.

Ora, sendo importadora, sua atividade tem por traço peculiar colocar a sua estrutura e know how a serviço de outras empresas, para quem atua, em nome próprio ou de terceiros. O caso dos autos é uma importação por encomenda, em que a Autuada atuou em nome próprio, numa importação cujo destinatário foi o comprador BR Distribuidora, previamente fixado, conforme mensagem

eletrônica, cuja cópia se encontra à folha 27 do processo.

Embora tenha atuado em nome próprio, a Autuada somente o fez porque havia uma encomenda prévia, o que resta evidente pelas características da mercadoria importada, qual seja, “6.595.213 kg de óleo diesel S10”, produto especialmente voltado para a Refinaria Baiana.

A esse respeito, a doutrina não titubeia em asseverar que se trata de uma operação de importação indireta, ainda que tenhamos que admitir que a internalização das mercadorias importadas se dê às expensas do importador. Vejamos o que diz o site <http://www.ibsolutions.com.br/planej-import/importacao-indireta>:

*“A Importação Indireta é aquela operação de compra no exterior realizada através de uma Trading Company, uma empresa intermediária. Esta empresa poderá ter a exclusividade da operação do produto desejado ou ser apenas um facilitador (intermediário entre o importador e o exportador).”*

No site da Receita Federal, é possível encontrar a definição de importação por encomenda, conforme abaixo.

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

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

Ora, tratando-se de uma operação de importação indireta, na modalidade por encomenda (conforme destacou o parecer da PGE/PROFIS), o critério a ser adotado para definição da sujeição ativa é o do local da entrada física das mercadorias, sendo forçoso concluir que o imposto deve ser recolhido para a unidade da federação que detiver a competência tributária sobre o território respectivo, conforme disciplina o próprio texto constitucional, em seu art. 155, inciso IX, § 2º, alínea “a”, acima reproduzido.

Considerando que as mercadorias foram importadas pelo Porto de Salvador, local onde foram desembaraçadas, e que seguiram diretamente para um estabelecimento situado no próprio território baiano, conforme alega o autuante e admite a própria Recorrente, não poderia ser outra a conclusão, a não ser a de que o ICMS é devido ao Estado da Bahia, e não ao Estado de São Paulo, para o qual foi feito o pagamento.

Esse é o entendimento da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, ao qual me filio, conforme Acórdão CJF 0111-11/15, cuja ementa transcrevo abaixo.

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0111-11/15**

**EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. MERCADORIA DESTINADA FISICAMENTE AO ESTADO DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Nas operações de importação de mercadorias, quando destinadas à unidade federada diversa do domicílio do importador, sem que as mesmas transitem pelo estabelecimento importador, o imposto caberá à unidade onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias. Restou comprovado que as mercadorias foram importadas pelo recorrente, desembaraçadas em outra Unidade da Federação, mas destino físico das mercadorias foi o Estado da Bahia, sendo devido o imposto a este Estado, nos termos do art. 435, I, do RICMS-BA/12. As desonerações realizadas pela JJF decorreram da comprovação que parte das importações foram destinadas a outras unidades da federação. Rejeitado o pedido de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

Quanto aos recolhimentos feitos através do Sistema SCANC, referem-se a outras operações, de natureza interestadual, relativas a mercadorias comercializadas para o Estado da Bahia, em relação às quais a Recorrente se encontra obrigada a recolher o imposto incidente nas operações subsequentes. Nada tem a ver, portanto, com o imposto devido na operação de importação autuada.

Relativamente ao pedido de redução/cancelamento da multa aplicada, refoge à competência desse colegiado por não se tratar de sanção decorrente de descumprimento de obrigação acessória, única hipótese autorizada pelo art. 158 do RPAF, abaixo reproduzido.

*“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”*

Assim, NEGO PROVIMENTO ao presente recurso.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Peço vênia para discordar do voto proferido pelo Nobre Relator, o que faço com base nas razões a seguir aduzidas.

O Auto de Infração ora discutido foi lavrado em razão de falta de recolhimento do ICMS devido sobre importação, relativo a mercadorias procedentes do exterior e destinadas fisicamente a este Estado, sendo o estabelecimento importador estabelecido em outra Unidade da Federação (São Paulo) e o desembarque aduaneiro ocorrido aqui na Bahia.

Entende o relator que a operação deve ser classificada como “importação por encomenda” e que, portanto, o ICMS- IMPORTAÇÃO deve ser exigido para o destino físico das referidas mercadorias.

Ocorre que, diferentemente do quanto entende o Ilmo. Relator, o certo é que Trade Company adquiriu mercadorias no exterior (com recursos próprios) e promoveu o seu despacho aduaneiro de importação, assumindo todo efetivamente todo o ônus financeiro e burocrático que demanda referida infração.

Ressalto, ainda, que não há nos autos qualquer documento formal que remeta a interpretação de que houve uma importação por encomenda. Se observadas, inclusive, as exigências previstas no art. 2º da IN SRF nº 634/06, resta ainda óbvio que não há qualquer menção de estabelecimento encomendante na DI atrelada à referida operação.

*“Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).”*

Assim, e analisando os documentos vinculados à referida operação, conclui-se que toda operação ocorreu em nome da autuada BLUERAY TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO SA, restando indubitável que a empresa que realizou as providências necessárias à operação de importação no Estado de São Paulo não é o estabelecimento onde supostamente se dará a mercancia da mercadoria importada, fato, inclusive, subsequente e desatrelado da operação inicial aqui tratada.

Por estas razões, entendo ser totalmente improcedente a presente autuação, pois o Estado da Bahia não é credor do ICMS devido pela recorrente.

E para corroborar com a presente tese, importante transcrever o voto do Ilustre Conselheiro Daniel Ribeiro Silva no Acórdão CJF nº 0290-12/15, do qual me filio para proferir o presente Voto:

#### **“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 desembarque 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 sistemática 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 DESEMBARÇO 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 Asfor 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 desembarço aduaneiro, emite nota fiscal de entrada, registra contabilmente a entrada da mercadoria em seu estabelecimento, agrupa 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, neste 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 transcrita:

**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 (desembaraço 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 desembaraço 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 (desembaraço 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.*

*Cremos 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) Desembaraçar 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, desembaraçar 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 empresariais; 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 desembarque 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 Jux, 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 desembarque 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. Cármem 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 AGRAVO 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 desembarque aduaneiro. Confiram-se:*

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONVERTIDOS EM AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ESTADO ONDE SITUADO O ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. PRECEDENTES. DESPROVIMENTO DO AGRAVO 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 desembarque 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 agravo 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 ressalvou 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 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).

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.”

Este é o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **180301.1010/16-0**, lavrado contra **BLUEWAY TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.988.092,55**, acrescido de multa 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, José Carlos Barros Rodeiro e Luiz Augusto Fernandes Dourado.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS