

A. I. Nº - 210320.1007/16-0  
AUTUADO - LEVEL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.  
AUTUANTE - JACKSON ROCHA DOS SANTOS  
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/06/2018

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0083-05/18**

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. MERCADORIA IMPORTADA EM OPERAÇÃO REALIZADA POR EMPRESA SITUADA EM OUTRO ESTADO, MAS DESTINADA FISICAMENTE A EMPRESA ESTABELECIDA NA BAHIA SEM TRANSITAR PELO IMPORTADOR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É assente o entendimento deste Órgão de aplicação da disposição da Lei Complementar 87/96 que determina a sujeição ativa do imposto de importação ao estado para onde se destina fisicamente a mercadoria importada. Diante da falta de Protocolo de substituição tributária entre os Estados da Bahia e Rondônia, é indevida a cobrança da parcela relativa à substituição tributária, o que resulta na sua exclusão. Mantida a exigência apenas em relação ao imposto normal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 26 de agosto de 2016 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$66.851,51, bem como multa percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

INFRAÇÃO 1. **56.01.02.** Falta de recolhimento do ICMS sobre importação, relativo a mercadorias e/ou bens procedentes do exterior, destinados fisicamente a este Estado, no caso de o importador ser estabelecido em outra unidade da federação e o desembaraço aduaneiro ocorrer ou não em Estado diverso de seu domicílio. Consta na descrição dos fatos que a autuação se refere a “*falta de retenção e recolhimento do ICMS referente a substituição tributária. Empresa Level Import. Expor. e Comércio Ltda. supracitada importou Espanha 1.440,0 m<sup>2</sup> de ladrilhos e placas (lajes), conforme DI 16.13036225-8 cujo desembaraço aduaneiro ocorreu no Porto de Salvador, não recolheu o ICMS para este estado. Ao invés disso, solicitou exoneração do imposto através da GLME do estado de Rondônia, porém a mercadoria teve sua destinação física à empresa POJUCA S/A, INC. EST. 028135164, conforme prova as Notas Fiscais Eletrônicas DANFE'S nº 260 localizada na cidade de Mata de São João, neste Estado da Bahia, sem que as mesmas transitassem no estabelecimento do importador*”. (Mantida a grafia original)

A empresa autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 32 a 46, na qual, após descrição dos fatos até então ocorridos, argumenta que a operação em apreciação se refere à importação por conta própria realizada pela empresa situada no Estado de Rondônia, por intermédio do Porto de Salvador.

Observa que o autuante embora não tenha discriminado no seu cálculo o ICMS importação, tal valor não foi subtraído do cálculo do ICMS-substituição tributária e nos termos da argumentação desenvolvida, depreende que tal valor também é objeto de cobrança.

Fala que estando situada no Estado de Rondônia, não tem o Estado da Bahia a competência para autuá-la, pelo simples fato de ter importado mercadorias que tiveram como destino final empresa situada neste Estado.

Argumenta que nos termos da Constituição Federal, o ICMS importação é devido ao Estado onde se localiza o estabelecimento importador, e no caso presente, a importação foi realizada por

conta própria, sendo importadora e destinatária final da importação e conquanto o autuante não tenha discriminado em seu cálculo o ICMS importação, tal valor não foi subtraído do cálculo do ICMS ST, e nos termos da argumentação desenvolvida pelo mesmo, depreende-se que tal valor também é objeto de cobrança pelo Fisco baiano.

Aduz que as imputações feitas não merecem prosperar, inicialmente por ser estabelecimento situado no Estado de Rondônia, de modo que o Estado da Bahia não detém competência para autuá-la, indicando como razão o simples fato de ter importado mercadorias que tiveram como destino final empresa situada neste Estado e consoante se demonstrará adiante, o ICMS importação, nos termos definidos pela Constituição Federal é devido ao Estado onde está localizado o estabelecimento importador e no presente caso, a importação foi realizada por conta própria, sendo a autuada importadora e destinatária final da importação.

Fala que a operação foi realizada internamente (venda de mercadorias nacionalizadas), não podendo influenciar na tributação incidente sobre a importação e nesse contexto, em que pese tenha realizado a importação das mercadorias pelo Estado da Bahia, e por fim, tenha revendido as mesmas para empresa situada coincidentemente no Estado da Bahia, sua sede está localizada em Rondônia, sendo o ICMS recolhido e devido ao aludido Estado.

A título de preliminar, invoca a incompetência do Estado da Bahia para fiscalizar e autuar a Impugnante, localizada em Rondônia, onde possui inscrição estadual de contribuinte do ICMS, e no presente caso, efetuou operações de importação por conta própria, sendo as mercadorias revendidas posteriormente à empresa localizada na Bahia.

Dessa forma, não possuindo inscrição estadual nesse Estado mas somente o comprador interno das mercadorias importadas, fala ter o Estado da Bahia o dever de efetuar a cobrança do contribuinte estabelecido no seu Estado, nos termos da competência tributária delineada no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988 (transcrito).

Neste sentido, aduz ter a Carta Magna atribuído responsabilidade aos Estados e ao Distrito Federal pela regulamentação do ICMS que incide sobre os atos ou negócios jurídicos ocorridos dentro da sua limitação geográfica e nesse contexto, verifica que estando o remetente localizado no Estado de Rondônia, a competência para fiscalizá-lo é somente daquele Estado.

No caso em tela, entende restar esclarecido que o Estado da Bahia não possui legitimidade para lavrar Auto de Infração sobre operações de contribuintes inscritos em outra unidade da federação, posto que não há qualquer irregularidade na operação que justifique a intervenção deste Estado, onde simplesmente transitou fisicamente a mercadoria, esclarecendo ainda que a cobrança do ICMS pelo Estado da Bahia sobre a operação em comento ofende o princípio do pacto federativo, previsto constitucionalmente.

Passa a analisar o disposto nos artigos 1º e 18 da Constituição Federal, observando que a organização político-administrativa da União é regida pelo pacto federativo e autonomia dos Estados, trazendo decisão do STF a respeito e a cobrança de um imposto do modo como efetuado pelo Estado da Bahia, reflete a criação de um novo tributo, violando o princípio do pacto federativo e da autonomia dos Estados.

Consoante disposição do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, argumenta que a hipótese de incidência de toda exação tributária deve estar expressamente prevista em lei, a fim de que se possa entender como legítima a sua cobrança, pois o Estado da Bahia, ao pretender tributar operação de importação de empresa sediada em outro Estado, extrapola as barreiras de sua competência, buscando alcançar fatos geradores ocorridos no território de outro Ente, ao qual foi destinada, pela Carta Magna, a arrecadação tributária.

No mérito, argui que considerando o fato de que a mercadoria foi revendida após a importação para empresa situada no interior do Estado da Bahia, para este é devido tão somente o valor referente ao diferencial de alíquota do ICMS, invocando o disposto no artigo 155, § 2º, inciso VII da Constituição Federal, cujo teor transcreve.

Diz que na forma demonstrada, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte ou não do imposto, se deve aplicar a alíquota interestadual, cabendo ao Estado do destinatário o imposto correspondente ao diferencial de alíquota, deixando claro que se está diante de duas operações distintas abarcadas no mesmo Auto de Infração: uma consistente na importação de mercadorias e a outra na revenda interestadual dessas mercadorias para não contribuinte localizado no Estado da Bahia.

Após reafirmar ter a sua sede estabelecida na cidade de Porto Velho, Estado de Rondônia, para onde é devido o ICMS importação, tendo em vista a importação por conta própria realizada através do Porto localizado na cidade de Salvador, Bahia.

Esclarece que posteriormente ao ato da importação, acabou revendendo as mercadorias nacionalizadas para empresa situada no Estado da Bahia, conforme já devidamente mencionado, sendo esta operação autônoma e sujeita às regras estabelecidas no inciso VII, do § 2º do art. 155, da Constituição Federal de 1988, entendendo que a este Estado é devida única e tão somente o valor referente ao diferencial de alíquota do ICMS, considerando o fato de que a mercadoria foi revendida para empresa localizada neste Estado.

Destaca que por não existir Protocolo entre os Estados de Rondônia e da Bahia para fins de substituição tributária, o diferencial de alíquota devido a este Estado tem como sujeito passivo única e exclusivamente o destinatário da mercadoria, tendo o destinatário final das mesmas inscrição estadual neste Estado, de modo que possui um prazo para pagamento do diferencial de alíquota, motivo pelo qual entende improcedente a autuação relativa à cobrança de ICMS por Substituição Tributária.

Aborda a seguir a improcedência da ação fiscal, vez entender o ICMS devido no local do estabelecimento importador e a autuação se reportar a lançamento de ICMS proveniente do desembarque aduaneiro devido ao Estado da Bahia, onde foi realizada a nacionalização do produto, haja vista o fato de que a mercadoria teve como destino empresa situada neste mesmo Estado, sendo que a definição de destinatário final dada pelo autuante afronta diretamente o artigo 155, §2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal, cujo texto transcreve.

Observa que tal afirmativa se justifica pelo fato de o destinatário a que alude o citado dispositivo constitucional ser o estabelecimento importador, ou seja, aquele que realiza a operação de importação, portanto, o seu destinatário legal e não o destinatário final do bem, para quem serão transferidas as mercadorias após sua nacionalização. Até mesmo porque o destinatário nesse caso não é pré-determinado.

Destaca que o fato gerador do ICMS importação sabidamente é diverso daquele relacionado ao ICMS puro e simples, pelo fato de que enquanto este exige a circulação jurídica da mercadoria, aquele necessita que haja a entrada do bem importado no território brasileiro e a origem da importação consiste no ato de trazer, portar ou introduzir em um país mercadorias ou produtos estrangeiros adquiridos em outro país. Logo, sendo o fato gerador do ICMS importação “importar bens ou mercadorias do exterior”, promovendo todo o processo de importação, por óbvio que o destinatário legal da mercadoria importada só pode ser o estabelecimento importador, aquele que realiza a operação de importação e não eventuais destinatários internos da mercadoria, conforme mencionado no Auto de Infração.

Após transcrever ensinamento doutrinário, diz ser exatamente o caso do presente Auto de infração, apesar de a Impugnante (importadora) ter realizado a importação das mercadorias pelo Estado da Bahia, a sua sede está localizada no Estado de Rondônia, sendo o ICMS recolhido e devido no aludido Estado, e apenas após sua nacionalização, as mercadorias devidamente importadas, foram transferidas à Empresa “Pojuca S/A”, sediada no Estado da Bahia, tendo em vista a operação de compra no mercado interno.

Assim, conclui pela existência de duas operações distintas, sendo que a operação de importação se encerra com a nacionalização das mercadorias, a qual é promovida pelo estabelecimento

importador, para quem são destinadas as mercadorias objeto da importação e, por conseguinte o destinatário previsto no artigo 155, §2º, IX, alínea “a”, da Constituição Federal, mencionando mais uma vez entendimento do STF a respeito da matéria debatida.

Fala ainda que o fato de a mercadoria ter sido revendida posteriormente para empresa situada na Bahia, não descharacteriza a essência do negócio jurídico denominado “importação”, realizado anteriormente, pois a figura do importador continua existindo como aquele que realiza o ingresso dos produtos para dentro do território nacional e quem consequentemente pagará ICMS importação ao Estado onde possuir sua sede, nos termos do artigo 155 §2º, IX, “a”, da Constituição Federal.

Aduz que tendo o Auto de Infração entendido que a importação e a posterior transferência das mercadorias importadas para a empresa compradora no mercado interno se tratam de uma única operação, fixando entendimento no sentido de que no caso do ICMS incidente na importação, visto que a mercadoria teve destinação física para empresa situada no Estado da Bahia, para este é devido o tributo, não pode este Tribunal Administrativo, calcado nesta mesma premissa entender que a Impugnante se encontra na condição de contribuinte da referida obrigação, diante do fato de que se o sujeito ativo fosse o Estado onde está localizado o destinatário final das mercadorias (o que apenas se admite para fins argumentativos), ou bem a empresa seria a legítima destinatária das mercadorias e consequentemente contribuinte da obrigação tributária, cabendo sua cobrança ao Estado da sua sede (Rondônia), nos termos fixados Constitucionalmente – caso em que reconhecida a existência de duas operações jurídicas distintas; ou bem o destinatário final das mercadorias não seria a Impugnante, a qual, por via de consequência, não seria contribuinte da obrigação tributária a qual, neste caso, teria como sujeito passivo unicamente o estabelecimento localizado na Bahia (Pojuca S/A), sendo este Estado competente para cobrar desta empresa, e somente dela, o ICMS importação.

Em outras palavras, assevera que se na importação por conta própria, o sujeito ativo é o Estado onde localizado o destinatário final das mercadorias (comprador do mercado interno) e não o Estado da sede do importador, então o contribuinte da obrigação deve ser obrigatoriamente o estabelecimento situado na Bahia (destinatário final) e não o Importador das mercadorias.

Pontua que não se pode admitir a fixação de entendimento no sentido de que ocorre somente uma operação jurídica, na qual o destinatário final da mercadoria é o estabelecimento localizado na Bahia, e partindo dessa premissa sem o menor critério jurídico, determinar que o sujeito passivo dessa mesma obrigação seja o importador (nesse caso chamado de intermediário) e não o destinatário final das mesmas mercadorias, sendo impossível imaginar que o aludido dispositivo constitucional queira dizer ao mesmo tempo, que o sujeito ativo da exação é o Estado onde localizado o destinatário final das mercadorias, mas o sujeito passivo dessa mesma exação é o importador, chamado equivocadamente de intermediário, e não o destinatário final ao qual faz menção.

Fala possuir o Estado da Bahia competência territorial para cobrança do ICMS somente sobre os limites de seu território, ou seja, somente em face dos contribuintes que possuem sua sede dentro da Bahia, vez que, do contrário, estaria violando o pacto federativo e a autonomia dos Estados, bem como invadindo a competência prevista no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.

Por fim, acrescenta que a polêmica guerra fiscal existente entre os Estados na disputa pela arrecadação do ICMS, não autoriza a punição dos contribuintes, quanto mais a cobrança em duplicidade do tributo pago a outro ente federado pela via administrativa.

Afirma ser entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça (STJ) que somente iniciativas judiciais poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas, trazendo decisão neste sentido.

Destarte, restando devidamente esclarecidos os pontos controvertidos da autuação, bem como

demonstrada a ofensa direta à Constituição Federal, diz ser imperioso o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração.

Solicita redução da multa diante do princípio da proporcionalidade, uma vez entender que o percentual de 60% sobre o valor do imposto mostra-se excessivamente elevado, motivo pelo qual, em atenção aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, solicita a sua redução, arrimada em lições doutrinárias de Alexandre de Moraes e José Afonso da Silva.

Fala que dos ensinamentos doutrinários, o princípio da proporcionalidade visa, em síntese, coibir o excesso por parte do fisco, no sentido de evitar que se exija do contribuinte a título de tributo, uma vultosa parcela do seu patrimônio ou da sua renda, o que pode e deve ser estendido à cobrança de multa fiscal aqui discutida, que embora não tenha caráter confiscatório, dado que sua natureza é distinta da do imposto, foi estipulada em percentual e valor excessivamente elevado, tendo o STF firmado entendimento no sentido de que são inconstitucionais as normas que impõem multas desproporcionais à conduta do sujeito passivo, na forma da decisão colacionada, o que mostraria como razoável e proporcional a redução da multa para 10% do valor do imposto devido, o que em nenhum momento fere o princípio da legalidade, porquanto, em que pese a multa estar prevista na legislação estadual, tem a Administração Tributária a prerrogativa de adequá-la a patamares mais razoáveis, se ela estiver prevista em desconformidade com o princípio constitucional da proporcionalidade, de acordo com decisão dos Tribunais de Justiça de Pernambuco e Mato Grosso do Sul que copia.

Diz que diante de uma interpretação teleológica do Princípio da Proporcionalidade em relação ao caso concreto, conclui que não foi adequado o montante da multa aplicada, pois se a medida pretendia penalizar, deveria ser uma medida adequada, no patamar de 10%, mas ao aplicar 60%, a multa tornou-se um valor impagável diante da realidade econômica do contribuinte constituindo-se em um ato totalmente desproporcional e ilegal.

Finaliza, requerendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o cancelamento do lançamento diante do fato de ser o imposto devido no local do estabelecimento importador e a inexistência de Protocolo entre o Estado de Rondônia e da Bahia para cobrança de substituição tributária, e por último, sua exclusão do polo passivo da autuação, diante de sua ilegitimidade passiva para responder por crédito tributário de responsabilidade do destinatário final do bem importado, além da redução da multa.

Informação fiscal constante às fls. 57 a 60 aponta ter ficado caracterizado que o local da ocorrência do fato gerador do imposto é o local do destino físico da mercadoria importada do exterior, no caso em comento, o destino físico da mercadoria importada é a empresa situada no território do Estado da Bahia, comprovado através da emissão da nota fiscal 260 (fl. 13), cujo trânsito da mercadoria ocorreu do Porto de Salvador para a cidade de Mata de São João, Bahia, sem que a mesma transitasse pelo estabelecimento do importador no Estado de Rondônia, tendo o Autuado emitido Nota Fiscal Eletrônica de entrada nº 257, comprovando uma circulação jurídica, e não física (fl. 23).

A verdade material seja trazida ao bojo deste processo, para cessar qualquer dúvida da verdadeira circulação física da mercadoria, admitido e confirmado pelo impugnante não restar dúvida que toda a operação foi realizada dentro do território do Estado da Bahia.

Esclarece ter sido obedecido o RPAF/99, obedecendo aos moldes legais, tendo ficado caracterizado que o local da ocorrência do fato gerador do imposto é o local do destino físico da mercadoria importada do exterior, no caso o Estado da Bahia.

Quanto ao argumento de incompetência da Bahia para a referida cobrança, invoca após transcrição o teor do artigo 102 do CTN, que o artigo 121 do mesmo diploma, em seu parágrafo primeiro, determina que “*a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de*

*normas gerais expedidas pela União”.*

Menciona, ainda, ter toda regra sua exceção. Assim, em caráter excepcional o artigo 102 supra dispõe que a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios pode ter vigência fora dos respectivos territórios, elencando as hipóteses em que tal vigência seria possível, a saber, em virtude de convênios celebrados entre as referidas entidades e em decorrência de dispositivos do próprio CTN ou de outras leis complementares.

Fala que a primeira hipótese ocorre quando entidades tributantes distintas resolvem celebrar um Convênio permitindo que a lei tributária do outro ente tributante possa vigorar nos limites do seu território.

Assim, com o intuito de fiscalizar e exigir, quando for o caso, o ICMS devido ao Estado da Bahia, celebrou através do Protocolo ICMS 20/2005 e Convênio ICMS 135/2006, os quais permitiram que a legislação tributária do Estado da Bahia vigore em seu território.

Aborda decisões reiteradas do CONSEF, a fim de determinar os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária decorrente da importação de mercadorias e/ou bens do exterior, e o fato do Código Tributário Nacional estabelecer, em seu artigo 121 a caracterização de sujeito passivo e o seu parágrafo único prever que o sujeito passivo da obrigação principal caracteriza o contribuinte, quando este tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Traz à colação os conceitos introduzidos pela legislação referente ao Imposto sobre a Importação como o Decreto 6.759, de 05/02/09, que “*regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior*”, determinar em seu artigo 72 que o “*fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro*”, na forma do Decreto-Lei nº 37, de 1966, artigo 1º, *caput*, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, artigo 1º.

Da mesma maneira, indica que a Lei Complementar 87/96 dispõe sobre o conceito de contribuinte no seu artigo 4º e aponta as hipóteses de fato gerador, no artigo 12 (transcritos) e no mesmo sentido, a Lei nº 7.014/96 estabelece o conceito de contribuinte em seu artigo 5º, transcrita da mesma forma.

Em relação ao questionamento do impugnante, invoca a definição de estabelecimento responsável como o local da operação relativa à circulação de mercadorias e prestações de serviços na importação, neste caso, mencionando o artigo 11, inciso I, alínea “d”, da Lei Complementar nº 87/96, o qual define a competência do sujeito ativo nas importações, o Estado a quem cabe o imposto devido por importação.

Aduz tratar o retro citado diploma legal do estabelecimento do destino físico da mercadoria e não do local do desembaraço aduaneiro. Em palavras simples: as mercadorias ou bens poderão ser desembaraçados em qualquer local do país, mas o imposto estadual é devido ao Estado para onde se destinem os mesmos, positivando assim, que o imposto cabe ao Estado do destino físico, reforçando o direito do Estado da Bahia.

Invoca decisões proferidas pelos diversos órgãos de julgamentos que sempre ratificam o entendimento de que o local da ocorrência do fato gerador é o destino físico das mercadorias ou bens importados do exterior, mencionando o fato de que lastreado na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 7.014/86 editou o RICMS/2012 que determina em seu artigo 435, inciso I, que o imposto será recolhido pelo importador, em favor da unidade federada em cujo território tiver ocorrido a entrada física das mercadorias ou bens, por meio de documento de arrecadação previsto em sua legislação ou da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNR).

No presente caso, afirma ter sido comprovado que as mercadorias se destinaram fisicamente ao Estado da Bahia, caracterizando assim a responsabilidade tributária do autuado quanto ao recolhimento do ICMS incidente sobre a operação de importação.

Menciona entendimento jurisprudencial pátrio que pacificou o entendimento sobre a matéria

objeto da lide através da decisão transitada em julgado, proferida pelo STJ em julgamento feito em 16/12/2008 decidiu ser “... competente para a cobrança do ICMS na operação de importação o ente federado onde estiver localizado o estabelecimento para o qual se destina fisicamente a mercadoria ou o bem importado, sendo irrelevante que seu ingresso no território nacional tenha-se dado mediante estabelecimento localizado em outro Estado”.

Da mesma forma, traz diversas decisões deste Órgão julgador, cujas Ementas transcrevem, destacando os Acórdãos CJF 0397-12/14 e CJF 0397-12/14, bem como trecho do Acórdão JJF 0055-02/06, destacando que no caso em apreço, o “destinatário da mercadoria” a que alude a Constituição Federal (artigo 155, § 2º, IX, “a”) deixa de ser o estabelecimento de Rondônia (importador Formal) e passa a ser o estabelecimento da Bahia (Importador Real), se tratando de uma ficção jurídica estabelecida pela Lei Complementar, e em face disso, o imposto é devido no local onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem importado, o que justifica a manutenção da autuação.

O feito foi julgado procedente em parte na Primeira Instância, através do Acórdão JJF 0047-04/17.

Cientificado da decisão (fls. 78 a 80), o sujeito passivo adentrou com Recurso Voluntário (fls. 83 a 99), no qual se insurge contra a decisão de primeiro grau, sendo o feito distribuído para julgamento, ocorrido em 05 de dezembro de 2017, o qual através do Acórdão CJF 0358-11/17 julgou prejudicada a sua apreciação, diante do fato de que “... analisado o acórdão lavrado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, verifica-se que o valor remanescente, julgado como devido pelo autuado, é de R\$43.130,01 e, na conclusão, o sujeito passivo está sendo condenado ao montante de R\$19.408,51. Assim é que, compulsando o teor do acórdão hostilizado, observa-se que a JJF incidiu em falha técnica, entrando em contradição entre os valores indicados no corpo da decisão e o constante da Resolução.”, retornando o processo para novo julgamento, o que agora se faz.

## VOTO

Como acima relatado, se trata de novo julgamento do processo, à vista da decisão emanada do Acórdão CJF 0358-11/17, se constituindo o lançamento em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Quanto ao fato de a título preliminar ter arguido incompetência do Estado da Bahia para realização de tal lançamento, esclareço que existem basicamente dois tipos de fiscalização: aquela desenvolvida sobre os livros fiscais, para a qual se exige a necessária competência territorial frente ao local onde se encontra instalado o estabelecimento do contribuinte e aquela desenvolvida no trânsito de mercadorias (caso dos autos), na qual, as fiscalizações estaduais verificam a regularidade da carga e sua respectiva documentação fiscal, nos locais onde se dá a passagem das mercadorias. Neste caso, não se verifica o estabelecimento da empresa, e sim a mercadoria transportada e sua respectiva documentação, reitero.

Nesta última hipótese, a fiscalização de qualquer unidade da Federação por onde a mercadoria transite pode exercer o seu *mínus*, inclusive aplicando penalidades. Suponhamos por exemplo que a valer o entendimento do autuado, ao circular por outro Estado que não Rondônia, veículo

do sujeito passivo transportando mercadorias desobedecesse à ordem de parada obrigatória em um Posto Fiscal. Simplesmente, diante da sua alegada “incompetência territorial”, tal infração ficaria impune, estando estabelecido o caos e a desobediência legal, além da impunidade, figura abjeta, em qualquer situação.

Todavia, no caso presente, repito, a ocorrência se deu na fiscalização de trânsito de mercadorias, no Estado não somente onde se deu o desembarque aduaneiro das mesmas, como de igual forma, no destino final após a liberação dos trâmites de importação, fazendo com que a competência territorial da fiscalização do Estado da Bahia tenha não somente o caráter legal, como de igual forma, obrigacional, à vista das obrigações existentes.

Por outro lado, tendo ocorrido o desembarque da mercadoria no Porto de Salvador, local onde existe unidade de fiscalização da SEFAZ Bahia, a cargo da Inspetoria responsável pelo trânsito de mercadorias, como já visto, o local da ocorrência é aquele onde a ocorrência é constatada, e no caso presente, a mesma foi verificada no território do Estado da Bahia, e tal fato independe de ser ou não a empresa autuada inscrita no Estado da Bahia ou aqui possuir domicílio fiscal. Assim, a mesma se reveste da necessária e imprescindível legalidade e validade, motivo pelo qual não acolho tal argumento.

Ademais, o autuado se configura como contribuinte do imposto, na forma prevista no artigo 4º, § 1º, inciso I da Lei Complementar 87/96, segundo o qual “*contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*”, sendo “*também contribuinte a pessoa física ou jurídica que mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade*”, repetida no artigo 5º, § 1º, inciso I da Lei nº 7.014/96.

No mérito, muito se tem discutido a respeito da matéria em questão e ao longo do tempo, acerca da competência nos casos de incidência do ICMS nas operações de importação, sobretudo porque o sistema tributário do país se estrutura com base no princípio federalista, ou seja, cada unidade federativa tem a devida competência por delegação constitucional para instituir e cobrar os impostos de sua alçada, podendo surgir o denominado “conflito positivo de competência”.

Diante de toda a discussão entabulada em diversas oportunidades, o entendimento predominante neste Órgão, em que pese decisões isoladas em sentido contrário, é de que em observância à legislação em vigor, o imposto no caso de importação cabe àquele onde se localiza o real e final destinatário das mercadorias, tendo inclusive o autuante em sua informação fiscal mencionado algumas delas, transcrevendo suas Ementas.

A respeito de tal tema, uma das dificuldades enfrentadas na sua abordagem em situações análogas se encontra na forma pela qual está redigido o artigo 155, §2º, Inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, o qual dispõe:

“§ 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”;* (Redação dada pela Emenda Constitucional nº. 33, de 2001)

Independentemente da redação boa ou ruim, da sua justeza ou não, cabe ao julgador posicionar-se segundo o seu convencimento, e, sobretudo em atenção ao direito e à justiça, ainda que suplantando as dificuldades enumeradas. Fato é que ocorreu importação realizada pela empresa autuada situada no Estado de Rondônia, através do porto de Salvador, sendo, entretanto, o destinatário final das mercadorias estabelecimento localizado no Estado da Bahia, não tendo as

mesmas circulado até o Estado do importador e remetidas diretamente para o destinatário final. Todavia, o imposto de importação foi recolhido em favor do Estado de Rondônia, utilizando de benefício fiscal, o que resultou em valor ínfimo recolhido (R\$650,00), conforme se verifica na guia de recolhimento acostada à fl. 27 dos autos.

Vê-se que a Carta Magna, em tal disposição, não contempla a hipótese do cabimento do imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento importador, mas sim o estabelecimento destinatário da mercadoria. No caso em análise, a entrada física da mercadoria ocorreu no território baiano, não cabendo qualquer discussão a este respeito.

Daí fica devidamente claro qual seria o objetivo a ser alcançado, qual seja, o de se beneficiar apenas e tão somente da redução substancial do imposto a ser pago por ocasião da importação, até pelo fato de não ser crível uma empresa localizada no Estado de Rondônia vir buscar mercado para seus produtos no Estado da Bahia, diante da distância entre os mesmos, as dificuldades de logística no transporte das mercadorias e dos custos envolvidos, caso a tributação fosse normal, sem qualquer tipo de incentivo.

Observo também que em verdade a importadora confunde-se com a própria autuada, pela similitude do endereço, do CNPJ, dentre outros dados. Diante das peças apresentadas pelo Autuante, verifica-se que a mesma é efetivamente o estabelecimento que efetuou a importação,

Sabido é que a Lei Complementar que dispôs sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), assim dispõe em seu artigo 12, inciso IX:

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

*IX – do desembarço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior”; (Redação dada pela LC 114, de 16.12.2002)*

Assim, tal dispositivo, estabelece o momento no qual o imposto é devido, nada mais. Cabe, entretanto ao artigo 11, inciso I, alínea “d” da mesma Lei Complementar, definir o local do fato gerador:

*“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”;*

A Lei Estadual do ICMS (7.014/96), atentando para o comando emanado da Lei Complementar, a repete em seu comando literalmente:

*“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”;*

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

Portanto, tais artigos determinam que nas operações de importação de mercadorias ou bens do exterior, o recolhimento do imposto sobre elas incidente deve ser realizado em favor da unidade da federação onde se situar o estabelecimento onde ocorrer a entrada física dos mesmos e em momento algum a defesa nega o fato da mercadoria importada, objeto do Auto de Infração, não

ter dado entrada física no estabelecimento da autuada, o que reforça o escopo da autuação.

Desta forma, não resta dúvida de que o estabelecimento importador foi efetivamente àquele pertencente à Autuada, e que a sua presença na operação apenas se justifica pelo usufruto de possíveis benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Rondônia, sendo que, como o destino final é o Estado da Bahia, aplicam-se à operação os dispositivos legais da legislação tributária deste Estado.

Também é notório, pelas peculiaridades da operação já apontadas estamos diante de uma importação indireta, e neste caso, o posicionamento do Poder Judiciário é o da sujeição ativa do imposto ser do Estado do destinatário final da mercadoria, no caso, a Bahia, como no exemplo abaixo:

*“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: Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, Julgamento em 18/06/2013. Data da Publicação/Fonte DJe 26/06/2013)”.*

Assim, resta claro a competência e capacidade ativa do Estado da Bahia em relação à cobrança realizada no presente lançamento tributário.

Ademais, as datas de emissão das notas fiscais de entrada da mercadoria pela via de importação, bem como a nota de venda para a empresa da Bahia, demonstram de forma cabal que a mercadoria não transitou pelo estabelecimento do estabelecimento autuado.

Frente à tese defensiva acerca da inexistência de Protocolo de substituição tributária entre o Estado de Rondônia e o Estado da Bahia, relativamente a materiais de construção, no caso, pisos e revestimentos, com efeito, não vieram aos autos qualquer elemento de prova que comprovasse tal existência, justamente devido ao fato de inexistirem, vez que os únicos Protocolos existentes relativos a materiais de construção e celebrados pelo Estado da Bahia, são os de número 104/09 e 26/10, aos quais o Estado de Rondônia não aderiu. Este Estado celebrou para tais produtos, o Protocolo ICMS 85/11 do qual a Bahia não é signatária. Assim, acaso devida, a substituição tributária seria interna, por parte do destinatário físico das mesmas, no caso de vir a revendê-las.

Desta forma, a empresa autuada estaria desonerada da cobrança realizada, relativamente à parcela correspondente à substituição tributária, vez que caso devido, deveria ser realizado pela empresa estabelecida neste Estado, aqui cabendo razão à defendant, o que implica na exclusão do cálculo do imposto devido da parcela de R\$23.721,52, lançada àquele título, na planilha de fl. 11, o que reduz o débito tributário para R\$43.130,01.

Quanto aos argumentos de excessividade do percentual da multa aplicada, esclareço que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, o de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *“nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”*. Desse comando, depreende-se que aos Estados compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *“O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só*

*pela lei”.*

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual inclusive determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como igualmente do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

*“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.*

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Em relação aos argumentos que envolvam questões relativas a constitucionalidade, nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, este órgão não possui a devida competência tal análise, não podendo o julgador, pois, adentrar nos mesmos.

Quanto ao pedido de redução da multa para o patamar de 10% do valor do tributo, em atenção ao princípio da proporcionalidade e razoabilidade, carece ao Órgão Julgador a devida competência para redução de multa por descumprimento de obrigação principal, nos termos previstos na legislação vigente, diante da previsão contida no artigo 42 § 7º da Lei nº 7.014/96, aplicável apenas a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, motivo do indeferimento de tal pleito.

Pelos motivos expostos, e diante dos fatos devidamente descritos, julgo o lançamento PROCEDENTE EM PARTE, no montante de R\$43.129,99.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210320.1007/16-0** lavrado contra **LEVEL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor **R\$43.130,01** acrescido da multa de 60%, prevista art. 42, II, “f”, na Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2018.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

FERNANDO ANTÔNIO BRITO ARAÚJO - JULGADOR