

**PROCESSO** - A. I. Nº 210320.1007/16-0  
**RECORRENTE** - LEVEL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0083-05/18  
**ORIGEM** - IFMT METRO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 05/03/2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0366-11/19

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. MERCADORIA IMPORTADA EM OPERAÇÃO REALIZADA POR EMPRESA SITUADA EM OUTRO ESTADO, MAS DESTINADA FISICAMENTE A EMPRESA ESTABELECIDNA 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam, os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão da 5ª JJF Nº 0083-05/18, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 26/08/2016, para exigir ICMS no valor histórico de de R\$66.851,51, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

*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 m² 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”.*

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 26/04/2018 (fls. 129 a 140) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

*Como acima relatado, se trata de novo julgamento do processo, à vista da decisão emanada do Acórdão C.J.F. 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 múnus, 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 desembarço 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 desembarço da mercadoria no Porto de Salvador, local onde existe unidade de fiscalização da SEFAZ Bahia, a cargo da Inspeção 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.*

*Observe 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 desembaraço 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 defendente, 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.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 151 a 167, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminarmente, alega incompetência do Estado da Bahia, ao fundamento de que não possui inscrição no cadastro deste Estado. Argumenta que está 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, entende que, como não possui inscrição nesse Estado, mas somente o comprador interno das mercadorias importadas, o Estado da Bahia tem o dever de efetuar a cobrança do imposto ao contribuinte estabelecido no seu Estado.

Transcreve o texto do artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, para demonstrar que a nossa Carta Magna atribuiu 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. Nesse contexto, conclui que, estando o remetente localizado no Estado de Rondônia, a competência para fiscalizá-lo é somente daquela unidade federativa, com exclusão das demais.

No caso em tela, assegura 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. Argumenta, ainda, que a cobrança do ICMS pelo Estado da Bahia sobre a operação em comento ofende o princípio do pacto federativo, previsto constitucionalmente. Transcreve ementa de julgado do STF, em apoio aos seus argumentos.

No mérito, alega improcedência da exigência fiscal, ao fundamento de que o ICMS é devido no local do estabelecimento importador. Cita a decisão de piso para explicar que a definição de destinatário final, dada pelo Auditor Fiscal e pelo Relator do Acórdão, afronta diretamente o artigo 155, §2º, inciso IX, alínea “a” da Constituição Federal, cujo texto reproduz.

Isto porque, argumenta, o destinatário a que alude o citado dispositivo constitucional é o estabelecimento importador, ou seja, aquele que realiza a operação de importação e, 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.

Nesse ponto, destaca que o fato gerador do ICMS-IMPORTAÇÃO, é diverso daquele relacionado ao

ICMS puro e simples, pois enquanto este exige a circulação jurídica da mercadoria, aquele necessita que haja a entrada do bem importado no território brasileiro. Ensina que 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. Transcreve as doutrinas de Leandro Paulsen e Roque Antonio Carrazza, em apoio aos seus argumentos.

Argumenta que é exatamente o caso do presente Auto de infração, pois, apesar de a Recorrente (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. Explica que, apenas após a sua nacionalização, as mercadorias importadas foram transferidas à Empresa “POJUCA S/A”, sediada no Estado da Bahia, tendo em vista a operação de compra no mercado interno.

Deste modo, 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 art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal. Transcreve ementa de Acórdão do STF, no AR nº 792.467-MG, em apoio aos seus argumentos.

Argumenta que o fato de a mercadoria ter sido revendida, posteriormente, para empresa situada na Bahia, não descaracteriza 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 art. 155 §2º, IX, “a”, da Constituição Federal.

Afirma que não pode, este Tribunal Administrativo, entender que a Recorrente se encontra na condição de contribuinte da referida obrigação tributária, porque 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 Recorrente 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 Recorrente, 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, raciocina 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 contribuinte da obrigação deve ser, obrigatoriamente, o estabelecimento situado na Bahia (destinatário final), e não o Importador das mercadorias (*in casu*, a Recorrente).

Alega que, o que não se pode admitir é 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. Afirma que é 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.

Até mesmo porque, argumenta, o Estado da Bahia possui 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. Do contrário, entende que estaria violando o pacto federativo e a autonomia dos Estados, bem como invadindo a competência prevista no art. 155, inciso II, da Constituição Federal.

Transcreve ementa do Acórdão nº 0316-13/13, da lavra da 3ª CJF, em que este Egrégio Tribunal Administrativo analisou caso semelhante, e concluiu pela ilegitimidade do estabelecimento remetente (importador) para figurar no polo passivo da autuação, nos casos em que a mercadoria é destinada fisicamente a empresa estabelecida na Bahia.

De qualquer modo, ressalta que, diferentemente do apontado no acórdão, o presente caso não se trata de importação indireta, a qual se caracteriza pela utilização de um intermediário, uma Trading Company, o que não se verifica aqui. No presente caso, explica, a importadora é também a adquirente da importação, o que se comprova pela própria Declaração de Importação. Reproduz imagem do extrato emitido pela Receita Federal, à folha 161, para concluir que a importação se deu, portanto, de modo direto.

Explica que, atualmente, duas formas de importação indireta são reconhecidas e regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a importação por conta e ordem e a importação por encomenda. Quando a importação é realizada nessas modalidades, explica, deve constar obrigatoriamente o nome do adquirente ou encomendante na Declaração de Importação e, ainda, nas informações complementares que a importação ocorreu nessa modalidade. Dessa forma, acaso a importação objeto do Auto de Infração fosse indireta, importador e adquirente indicados na DI seriam pessoas diferentes e nas informações complementares deveria constar obrigatoriamente a modalidade em que se deu a importação.

Argumenta que a definição de importação indireta, como se observa, parte da própria Receita Federal do Brasil, que regulamenta e fiscaliza o ingresso de mercadorias estrangeiras no país. Assevera que não se trata de uma opção do Estado interpretar se tal operação é ou não direta.

Ressalta que a decisão do Superior Tribunal de Justiça no AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 298.860 – SC, que trata especificamente de importação indireta, não pode ser aplicada ao caso. Transcreve trecho do Acórdão nº 1107/01, de 07/08/2001, relatado pelo julgador Max Rodrigues Muniz, da 1ª Câmara deste CONSEF, bem como ementa do Acórdão nº 0167-12/02, de 08/05/2002, da 2ª CJF, em apoio à sua tese.

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. Nesse sentido, transcreve julgado do STJ.

Pede, por fim, a redução da multa diante do princípio da proporcionalidade, alegando que o percentual de 60% (sessenta por cento) sobre o valor do imposto mostra-se excessivamente elevado (R\$43.129,99), motivo pelo qual, em atenção aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, deve ser reduzido. Nesse sentido, transcreve doutrina de Alexandre de Moraes e julgados do STF.

Arremata a sua peça recursal, afirmando que, face aos argumentos fáticos e jurídicos apresentados, requer o recebimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, determinando-se o seu devido processamento, para o fim de: a) suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional; b) cancelar o Auto de Infração, considerando que o ICMS-importação é devido no local do estabelecimento importador, conforme preceitua o art. 155, § 2º, inciso VII, da Constituição Federal de 1988, e que a importação foi realizada de modo direto; c) subsidiariamente, reconhecer a ilegitimidade passiva

da Recorrente para responder por crédito tributário de responsabilidade do destinatário final do bem importado; d) subsidiariamente, em remota hipótese de ser mantido o Auto de Infração, requer-se a redução da multa para 10% do valor do tributo, em atenção ao princípio da proporcionalidade e razoabilidade.

Nestes termos, pede deferimento.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por falta de competência do Estado da Bahia para exigir o tributo, noto que é uma questão que tangencia o mérito da presente autuação e como tal será tratada, no momento próprio.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como *“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. ...”*. Trata-se de importação de 1.440,00 metros cúbicos de ladrilhos e placas, oriundos da Espanha, conforme DI 16.13036225-8, cujo desembaraço aduaneiro ocorreu no Porto de Salvador, no dia 23/08/16, remetidos para a empresa Pojuca S/A, localizada no Estado da Bahia, no dia seguinte, 24/08/16, tendo, o Sujeito Passivo, deixado de recolher o ICMS sobre a operação.

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 Rondônia, 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 acrescentado);  
...”*

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 nº 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: 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 desembaraço 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 - INTERMEDIÇÃO - 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 Nº 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).

Analisando os autos, é possível notar que a empresa autuada possui denominação social de “*Level Importação, Exportação e Comércio Ltda.*”, cuja atividade do estabelecimento autuado tem por objeto social, dentre outras coisas, o seguinte “... *importação própria, importação de compra e venda por encomenda, importação por conta e ordem de terceiros e exportação das seguintes mercadorias: ... materiais de construção, ... além da prestação de serviços de importação por conta e ordem de terceiros; agenciamento de importações e exportações, consultoria e assessoria aduaneira e intermediação de negócios, ...*”, conforme consta da Cláusula 4ª do seu Contrato Social, cuja cópia se encontra às folhas 47/50.

Depreende-se, assim, que a 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 POJUCA S/A, a quem fora redestinada a totalidade das mercadorias importadas, conclusão a que se pode chegar a partir do exame dos autos.

De fato, o exame das peças processuais revela tratar-se de importação de 1.440,00 metros cúbicos de ladrilhos e placas, oriundos da Espanha, conforme DI 16.13036225-8, cujo desembaraço aduaneiro ocorreu no Porto de Salvador, no dia 23/08/16, remetidos, em sua totalidade, para a empresa Pojuka S/A, localizada no Estado da Bahia, no dia seguinte, 24/08/16.

Observe-se que, a despeito de o Sujeito Passivo ter alegado que pagou o tributo devido ao Estado de Rondônia, tal não se afigura como verossímil, pois a empresa possui o Regime Especial nº 003/2015, por meio do qual goza do benefício fiscal do diferimento do ICMS incidente nas operações de importação, conforme se pode constatar a partir da leitura da cópia do Termo de Acordo acostado às folhas 29/30 do processo, na sua Cláusula primeira.

O exame dos autos revela que, embora tenha atuado em nome próprio, a Autuada somente o fez

porque havia uma encomenda prévia, o que resta evidente pelo fato de que, embora localizada no Estado de Rondônia, importou as mercadorias pelo Porto de Salvador, local onde se encontra sediada a empresa destinatária da totalidade da carga importada, qual seja, os vinte mil kilos (vide NF de venda nº 260, no campo “PESO BRUTO” (folha 13). O exame da cópia do e-mail, à folha 10, revela, inclusive, que as mercadorias já possuíam destinatário previamente estabelecido.

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, 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 desembarçadas, 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 Rondônia, para o qual sequer o Sujeito Passivo fez qualquer pagamento.

Esse é o entendimento da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, ao qual me filio, conforme Acórdão CJF nº 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, desembarçadas 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 JF 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.”*

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.”*

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210320.1007/16-0**, lavrado contra **LEVEL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor **R\$43.130,01**, acrescido da multa de 60%, prevista art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de dezembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS