

**PROCESSO** - A. I. Nº 210765.0558/18-3  
**RECORRENTE** - KRONES DO BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0061-02/19  
**ORIGEM** - IFMT SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 04/09/2020

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO C/JF Nº 0166-12/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. OPERAÇÃO REALIZADA POR EMPRESA SITUADA EM OUTRO ESTADO SENDO DESTINADA FISICAMENTE A DESTINATÁRIO ESTABELECIDO NA BAHIA. Para se definir o sujeito ativo a relação jurídico-tributária, verifica-se à natureza da operação de importação, se deu origem ao tributo objeto da presente exigência e se tratando de importação direta, o ICMS será devido à Unidade Federada onde estiver localizado o estabelecimento importador, ainda que outro seja o destino da mercadoria, que neste caso é uma operação de importação indireta, o tributo estadual será devido ao Estado de destino da mercadoria importada. Independentemente da modalidade de importação que tenha sido adotada é importante identificar o usuário do bem importado, se é o próprio importador (como na hipótese de uma importação direta) ou se é de terceiros (como é o caso nas hipóteses de importações indiretas). Considerando que as mercadorias foram importadas pelo Porto de Santos-SP, local onde foram desembarçadas, e que seguiram diretamente para um estabelecimento situado no território baiano, não poderia ser outra a conclusão, a não ser a de que o ICMS é devido ao Estado de São Paulo, para o qual o Sujeito Passivo efetuou pagamento do ICMS devido. A fixação de critérios para a simples definição do sujeito ativo (Estado do destinatário físico ou jurídico) não prescindindo de análise acerca das nuances de cada situação, sendo que existe, neste caso, um compromisso contratual de venda de uma unidade fabril que conforme o recorrente o índice de nacionalização é superior a 40% e as peças importadas foram exclusivamente para compor parte de um unidade fabril e que o fato das mercadorias não ter transitado pelo estabelecimento da Autuada não é suficiente para se exigir que o ICMS importação deveria ser recolhido na Bahia, entendendo assim se tratar de importação de partes e peças da construção e montagem do Complexo fabril contratado. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o

presente o Auto de Infração lavrado em 05/09/2018 referente à cobrança de crédito tributário no valor de **R\$1.114.774,78**, além da multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

*Infração 01. 56.01.02. Falta de recolhimento do ICMS sobre importação, relativo à mercadoria e/ou bens procedentes do exterior, destinadas fisicamente a este Estado, no caso de o importador ser estabelecido em outra Unidade da Federação e o desembarço aduaneiro ocorrer ou não em Estado diverso de seu domicílio. Consta a seguinte informação da autuante: “Refere-se a Importação de Máquinas e Equipamentos conforme DI – 18/1536527-9 e adições 01, 02, 03, 04, 05, 06 e 07, procedentes do Exterior e destinadas fisicamente a contribuinte neste Estado conforme verifica-se na autorização de coleta de mercadorias no Porto de Santos, emitida em 31/08/2018 para coleta em 01/09/2018 e também controle de entradas no Porto de Santos emitida em 01/09/2018 – explica-se melhor: a data da emissão dos DANFES anexos é anterior à coleta das mercadorias no Porto de Santos restando comprovado que as mesmas, efetivamente, não transitaram no estabelecimento do importador! Desse modo resta comprovado que trata-se de operação de importação de mercadorias procedentes do exterior, destinada a unidade federada (Bahia) diversa daquela do domicílio do importador (SP) sem que as mesmas tenham transitado pelo estabelecimento deste último, cabendo o recolhimento do imposto sobre elas incidentes à unidade federada onde estiver situado o estabelecimento da pessoa jurídica em que ocorrer a entrada física das mercadorias, ou seja, ao Estado da Bahia (documentos comprobatórios anexos)”.*

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação às fls. 101 a 114, a fiscal autuante presta Informação fiscal às fls. 179 a 181 e o órgão julgador da Primeira Instância decidiu pela Procedência da autuação nos seguintes termos:

### **VOTO**

*O presente lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.*

*O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99.*

*Observe que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.*

*Inexistindo matéria preliminar a ser analisada, adentro no mérito da autuação, observando, em primeiro lugar, o contexto da operação de importação.*

*O autuado/importador, vendeu equipamento a ser fornecido em partes, inclusive algumas delas de origem estrangeira, a cliente localizado no estado da Bahia, e para isso firmou contrato de fornecimento.*

*Tendo importado parte do equipamento comercializado, cuja entrada no país se deu pelo Porto de Santos, dali, de forma direta, fez a remessa para o Estado da Bahia, oportunidade na qual, a fiscalização do trânsito de mercadorias, sob o entendimento de que o mesmo não havia transitado pelo estabelecimento do importador, localizado no município de Diadema, São Paulo, deveria ter o imposto recolhido ao Estado da Bahia, e não ao Estado de São Paulo, na forma da vigente legislação.*

*Assim, a afirmação da defesa de ter a autuação decorrido de entendimento de ter agido “...como “intermediária” na operação sendo a importação em verdade efetuada por contribuinte sediado neste estado da Bahia”, não pode subsistir, pelo fato de que, como visto, inclusive na descrição do fato tido como infracional pela autuante, esta se ateve ao fato da mercadoria possuir o destino físico o estado da Bahia, ao invés do Estado de São Paulo, a quem foi direcionado o recolhimento do ICMS decorrente da importação.*

*A respeito de tais operações, muito se tem discutido sobre a 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 outras e anteriores em casos semelhantes, 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 Estado da Federação onde se localiza o real e final destinatário das mesmas.*

*Sobre 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 a justiça, ainda que suplantando as dificuldades enumeradas. Fato é que ocorreu importação realizada pela empresa autuada situada no Estado de São Paulo, através do porto de Santos, sendo, entretanto, o destinatário final das mercadorias estabelecimento localizado no Estado da Bahia, não tendo as mesmas circulado até o estabelecimento do importador, como inclusive reconhecido, e remetidas diretamente para o destinatário final. Todavia, o imposto de importação foi recolhido em favor do estado de São Paulo.*

*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.*

*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 pela 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 literalmente, como se vê:*

*“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 linhas 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 seu estabelecimento, o que reforça o escopo da autuação.*

*A reforçar este entendimento, os documentos encartados às fls. 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24 e 25, nos quais se verifica que as notas fiscais foram emitidas para o estabelecimento destinatário das mercadorias no Estado da Bahia em 31/08/2018, ao passo que os documentos de retirada da carga importada, de fls. 08, 09, 14 e 15, demonstrando que as mesmas deixaram o Porto de Santos em 01/09/2018, além das fotos correlacionadas com os fatos, de fls. 10, 11, 12, 13, 16 e 17, de forma efetiva comprovam que as mercadorias importadas objeto da*

*autuação não deram entrada no estabelecimento do importador/autuado.*

*Além disso, não se tem qualquer informe ou notícia de que tais dispositivos tenham sido expurgados do ordenamento jurídico por alguma declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade, de modo que se encontram em condição de produzir efeito jurídico.*

*Desta forma, não resta dúvida de que o estabelecimento importador foi, efetivamente, aquele pertencente à Autuada, sendo que, como o destino final é o Estado da Bahia, aplicam-se à operação os dispositivos legais da legislação tributária deste Estado.*

*Assim, resta claro a competência e capacidade ativa do Estado da Bahia em relação à cobrança realizada no presente lançamento tributário, o que me leva a julgar o mesmo como procedente.*

*Quanto ao Convênio ICMS 123/12, que dispõe sobre a não aplicação de benefícios fiscais de ICMS na operação interestadual com bem ou mercadoria importados submetidos à tributação prevista na Resolução do Senado Federal nº 13/12, invocado pela defesa, não tem relevância para o deslinde da matéria, cujo cerne da discussão é eminentemente jurídico.*

*Da mesma maneira, descabe a este Órgão qualquer diligência para averiguar a eventual prática de operações anteriores por parte da empresa autuada no mesmo sentido, cabendo à autuante, relatar os fatos apurados ao setor competente para tal.*

O contribuinte, através de seus representantes, interpõe com peça recursal às fls. 202 a 216, onde discorre em relação aos fatos da autuação. Explica que ao efetuar a remessa de mercadorias para o cliente, no caso a HNK BR Indústria de Bebidas Ltda., sediada no Município de Alagoinhas na Bahia, ao passar pelo Posto Fiscal Benito Gama teve suas mercadorias apreendidas sob o argumento de que fora efetuada a importação de máquinas e equipamentos destinadas a contribuinte do Estado da Bahia sem trânsito pelo estabelecimento em São Paulo, sendo então lavrado o Auto de Infração e Imposição de Multa.

Afirma que demonstrou, na fase defensiva, de que efetuou o correto recolhimento do imposto, sendo totalmente improcedente a autuação fiscal lavrada. Reproduz ementa e parte do voto da decisão de piso, fls. 205-06, sustentando equívoco por parte do julgador e pede reforma do acórdão recorrido.

Alega que as operações realizadas e objeto do Auto de Infração é por comercialização de maquinário de grande porte entregue em partes posteriormente objeto de montagem. Pontua que tem como atividade principal a fabricação e comercialização de MÁQUINAS INDUSTRIAIS DE GRANDE PORTE – linhas de engarrafamento/enlatamento, as quais, necessariamente, são entregues em partes e peças, sendo posteriormente montadas (industrializadas) nos parques fabris das empresas adquirentes.

Disse que o tempo médio necessário para concluir cada pedido de venda é de 06 (seis) a 18 (dezoito) meses, dependendo do caso, considerando-se o tempo para elaborar o projeto, fabricar e entregar as partes e peças, realizar a montagem nas dependências das empresas adquirentes, os testes e ajustes técnicos, e, finalmente, receber o aceite do cliente.

Pontua que efetua a entrega das partes e peças do maquinário durante todo o período em que perdura o seu processo de industrialização, o objeto final vendido é sempre o equipamento montado no estabelecimento adquirente. Inclusive, essa só concede o aceite técnico quando o maquinário industrial passa a produzir os objetos a que se destina.

Explica que dentre as partes e peças entregues para a montagem do equipamento industrial parte se refere à produção nacional e parte se refere a partes e peças importadas. Acrescenta que firmou “*Instrumento Particular de Fornecimento de Equipamentos e Respectiva Instalação, Montagem e Outras Avenças*” com vigência entre 01/02/2018 até 30/09/2018 com a HNK Indústria de Bebidas Ltda., doravante denominada de Heineken, para a venda do equipamento industrial melhor definido no objeto do referido instrumento como: “*equipamentos para expansão das Linhas 2 da HNK BR localizadas no endereço abaixo (“EQUIPAMENTOS”), estando incluídos no escopo desta venda para montagem (“MONTAGEM”)*”, para entrega na Rodovia BR 101, Km 110,8, Alagoinhas, Bahia, e pelo preço de R\$38.640.390,89 (trinta e oito milhões, seiscentos e quarenta mil, trezentos e noventa reais e oitenta e nove centavos).

Destaca que a cláusula 9.1 do referido instrumento: *“Está incluso no FORNECIMENTO ora ajustado, a montagem dos EQUIPAMENTOS objeto do presente instrumento, considerando-se para tanto todos os trabalhos, desde a descarga e colocação dos EQUIPAMENTOS na base, até a mão de obra necessária para a montagem e a colocação do sistema em condições de operações, inclusive testes de partida, ressalvadas as interfaces de interligação elétrica do painel principal a cargo da HNK BR”*.

Salienta que se tratando o bem objeto do contrato máquina industrial de grande porte, a qual somente pode ser considerada efetivamente entregue ao adquirente quando completamente montada em seu estabelecimento, e ainda, não sendo possível o seu transporte completo necessário que as partes e peças (nacionais e importadas) relativas ao referido equipamento sejam remetidas de formas parciais, conforme disponibilidade, necessidades e logística aplicável, onde se procedeu em relação ao equipamento em questão.

Refuta que no envio das partes e peças, utiliza-se de procedimento de “faturamento antecipado” sendo cada carga objeto de notas fiscais distintas para o acompanhamento das mercadorias transportadas. Complementa dizendo que efetuou o envio das partes e peças acompanhadas das notas fiscais correspondentes, sendo que, na forma já exposta, por ocasião da passagem de algumas carretas pelo posto fiscal de Benito Gama, localizado na BR 116, 814, SN, foi realizado procedimento de fiscalização, sendo inicialmente solicitado pela Autoridade Fiscal, dada a informação nas notas fiscais da existência de conteúdo de importação, o percentual relativo ao mesmo.

Complementa que as informações solicitadas atestando que as partes adquiridas no mercado nacional superam o percentual de 40% em relação às importadas, a Autoridade Fiscal solicitou as Declarações de Importação relativas às partes importadas, sendo as mesmas apresentadas, quando para surpresa da lavratura do Auto de Infração combatido.

Sustenta que inexistem as infrações apontadas pela Autoridade Fiscal, sendo o procedimento adotado no caso, corriqueiramente utilizado pela recorrente, jamais tendo sido questionado por qualquer Estado da Federação, visto que, legítimo e previsto na legislação aplicável, devendo ser julgado improcedente o Auto de Infração e imposição de multa lavrado.

Alega a indubitável competência do Estado de São Paulo para exigência do imposto. Esclarece que a carga apreendida pela autoridade fiscal no Posto Fiscal de Benito Gama na Bahia e posteriormente liberada mediante a assinatura de Termo de Depósito e concomitante lavratura do Auto de Infração está descrita nas Notas Fiscais Eletrônicas nºs 000.338.852, 000.338.862 e 000.335.183.

Aponta que se tratando de equipamento fabril de grande porte estava sendo remetido em partes e peças para montagem no estabelecimento da adquirente. No envio constavam partes adquiridas no mercado nacional e partes adquiridas no mercado interno, superando estas, inclusive, o percentual de 40% para fins do que dispõe a Resolução do Senado Federal nº 13/12 e o Convênio ICMS 123/12.

Disse que sediada no Município de Diadema, Estado de São Paulo, é empresa de seriedade inabalável que efetua a venda de ditos equipamentos para indústrias de bebidas em todo país, e mesmo para o exterior, sempre realizando a composição de seus produtos com partes nacionais e importadas, visando garantir sua qualidade mundialmente reconhecida.

Assevera que atuando em estrita observância e obediência a todos os preceitos legais, efetuada a venda do equipamento em questão, o transporte é municiado com todos os documentos obrigatórios, atendendo estes, inclusive, todos os requisitos e condições para sua validade, no caso: o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE, ou seja, a cópia impressa da Nota Fiscal Eletrônica - NF-e que documenta a operação e o devido recolhimento dos impostos cabíveis; o Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE, no caso, a cópia impressa do Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-e obrigatório às transportadoras para documentar a prestação do serviço de transporte de cargas; e ainda, o Documento Auxiliar

do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais – DAMDFE que acompanha a mercadoria em trânsito refletindo o Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais – MDF-e, estão acompanhando as mercadorias.

Esclarece que ao ingressar no Posto Fiscal Benito Gama, foi solicitada documentação adicional, como relativa à origem das partes e peças. Apresentadas as Declarações de Importação foi lavrado o Auto de Infração ora combatido em razão do entendimento de que a o ICMS incidente na importação deveria ser recolhido ao Estado da Bahia, e não ao Estado de São Paulo, dada a inexistência de entrada da parte importada no estabelecimento da Recorrente.

Discorre que o procedimento adotado está previsto na legislação que regulamenta o imposto. É incontestado que nossa Carta Magna, conforme inclusive citado na decisão ora recorrida, determinou em seu artigo 155, IX, que o ICMS do desembaraço cabe ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço, sendo que será competente para exigir o ICMS o Estado onde esteja localizado aquele que realiza o negócio jurídico, vale dizer, a operação com o exportador estrangeiro de que decorre o ingresso de mercadoria ou bem no território nacional, ou seja, o importador.

Sustenta que se trata da importadora, sendo a importação das partes e peças efetuadas de sua matriz sediada na Alemanha, para que pudesse viabilizar a montagem de grande equipamento industrial que alienou a fábrica de bebidas sediada neste Estado da Bahia. Assim, a importadora de fato e de direito é a empresa recorrente sediada no Estado de São Paulo onde ocorreu o ingresso e desembaraço das partes e peças provenientes do exterior. Destaca-se: a recorrente não dispõe de qualquer estabelecimento no Estado da Bahia, mas apenas seu cliente no qual realiza a montagem do maquinário alienado.

Frisa que o sujeito passivo constitucional do ICMS incidente na importação é aquele que importa mercadorias ou bens do exterior, como reconhecido pela própria Lei Complementar nº 87/96 (art. 4º, parágrafo único, I). Conclui-se que o único critério possível para a definição do local da importação é o do estabelecimento ou domicílio do importador, por permitir a identificação tanto do contribuinte do imposto na importação, quanto do estado competente para cobrá-lo, em conformidade com a Constituição Federal. Nem poderia ser diferente, pois, no momento da ocorrência do fato gerador do ICMS (desembaraço aduaneiro), o único “destinatário” inequívoco da mercadoria ou bem é aquele identificado na documentação de importação pertinente (importador) e, ademais, pretendeu o Recorrente, à toda evidência, assegurar o recolhimento do imposto em benefício do Estado no qual se localiza aquele que deu ensejo à operação tributada, no caso, a importação.

Reafirma que se trata da destinatária dos produtos importados, mesmo tendo efetuada a remessa dos mesmos para o seu cliente na Bahia, para que pudesse proceder a montagem de todo o equipamento industrial alienado. Reitera que a destinatária dos produtos importados o ICMS somente pode ser devido ao Estado de São Paulo onde está estabelecida. Acrescenta que é incabível o entendimento de que o estabelecimento do cliente da recorrente, sediado na Bahia, seja o importador das partes e peças em questão. A importação foi efetuada por conta própria da recorrente, que se trata de empresa de grande porte estabelecida no Brasil, que atua no ramo de importação, venda, montagem e assistência técnica de máquinas industriais, mundialmente reconhecidas.

Assinala que o Estado da Bahia, apenas e tão somente, está sediado o cliente da Recorrente, ou seja, a empresa que adquiriu o maquinário completo devidamente montado e em funcionamento, composto por partes nacionais e importadas.

Discorre que o procedimento adotado está expressamente previsto na legislação aplicável. Desta feita, na condição de importadora entregar a mercadoria importada, antes de entrar no seu estabelecimento, em estabelecimento de terceiro, por razão de logística e economia, adotou o procedimento admitido. Neste sentido, prevê o art. 3º, IV e art. 125, § 3º do RICMS/SP (reproduz). Tais dispositivos sequer são objeto de menção na decisão recorrida.

Esclarece que além da emissão da Nota Fiscal eletrônica de entrada do bem em seu estabelecimento na forma do art. 136, I, “f” c/c 137 do RICMS/SP (doc. IX) - transcrito, a empresa importadora emitiu também a nota fiscal com a declaração da que seguiriam diretamente da repartição federal em que se processou o desembaraço ao seu cliente na Bahia, na forma do art. 125, parágrafo 3º.

Refuta que, como não poderia deixar de ser, o ingresso no estabelecimento do importador destinatário pode ocorrer de forma simbólica, sendo dispensada a entrada física, inclusive, porque o fato não modifica a natureza da operação de importação efetuada por conta própria pela Recorrente que se trata da importadora das partes e peças que irá utilizar para a montagem e instalação do equipamento industrial de grande porte alienado. Cita afirmação de José Eduardo Soares de Melo e Roque Carrazza, além de decisão do STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 282.262).

Reafirma que a importadora está localizada no Estado de São Paulo onde ocorreu o ingresso das mercadorias sendo inconteste que a este estado deve ser recolhido o ICMS e que no caso inexistiu qualquer intuito de ludibriar o fisco, com a caracterização de simulação de operações, inclusive, porque a Recorrente não usufruiu qualquer vantagem fiscal ao efetuar a operação nos termos do contratado. O ICMS no Estado de São Paulo foi integralmente recolhido à alíquota cabível. Ainda, o ICMS da operação interestadual de 4% foi adequadamente destacado. Ora, inorreu qualquer redução dos valores devidos, sendo clara a boa-fé das partes envolvidas.

Pede pela insubsistência do Auto de Infração e diz que se coloca à disposição para a apresentação de qualquer documento ou esclarecimento adicional que se fizer necessário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado com previsão no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, tendo a 2ª JJF julgado Procedente o Auto de Infração lavrado em 05-09-2018, referente à cobrança de crédito tributário no valor de R\$1.114.774,78, além da multa de 60%, sobre a imputação em uma única infração que versa da *falta de recolhimento do ICMS sobre importação, relativo à mercadoria e/ou bens procedentes do exterior, destinadas 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 (56.01.02).*

Preliminarmente, alegou falta de competência do Estado da Bahia para exigir o tributo, afirmando que demonstrou, na defesa fls. 101 a 114 e na peça recursal fls. 202 a 216, que efetuou o correto recolhimento do tributo no Estado domicílio do importador sendo totalmente improcedente a autuação fiscal lavrada.

No mérito, a conduta autuada consta a seguinte informação da autuante: “*Refere-se a Importação de Máquinas e Equipamentos conforme DI – 18/1536527-9 e adições 01, 02, 03, 04, 05, 06 e 07, vide fls 18 a 25, procedentes do Exterior e destinadas fisicamente a contribuinte neste Estado conforme verifica-se na autorização de coleta de mercadorias no Porto de Santos, emitida em 31/08/2018 para coleta em 01/09/2018 e também controle de entradas no Porto de Santos emitida em 01/09/2018 – explica-se melhor: a data da emissão dos DANFES anexos é anterior à coleta das mercadorias no Porto de Santos restando comprovado que as mesmas, efetivamente, não transitaram no estabelecimento do importador! Desse modo resta comprovado que trata-se de operação de importação de mercadorias procedentes do exterior, destinada a unidade federada (Bahia) diversa daquela do domicílio do importador (SP) sem que as mesmas tenham transitado pelo estabelecimento deste último, cabendo o recolhimento do imposto sobre elas incidentes à unidade federada onde estiver situado o estabelecimento da pessoa jurídica em que ocorrer a entrada física das mercadorias, ou seja, ao Estado da Bahia (documentos comprobatórios anexos)”*.

A questão cinge-se, portanto, definir se o sujeito passivo procedeu uma importação própria ou importação para terceiros, se assemelhando, portanto, às hipóteses de importações indiretas.

Saliento que a operação em comento está respaldada por ***Instrumento Particular de Fornecimento de Equipamentos e respectiva Instalação, Montagem e Outras Avenças com a HNK BR Industria de Bebidas Ltda, estabelecida na cidade Alagoinhas-BA.***

Examinando os autos, verifico que as Notas Fiscais nºs 338852, 338857, 338859, 338860, 338862, fls. 20 a 24, foram emitidas para HNK BR Industria de Bebidas Ltda, com CFOP 6.116 - *Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura* com destaque do imposto.

Convém salientar que *A Autuada tem como atividade principal a fabricação e comercialização de máquinas industriais de grande porte – linhas de engarrafamento/enlatamento, as quais, necessariamente, são entregues em partes e peças, sendo posteriormente montadas (industrializadas) nos parques fabris das empresas adquirentes, necessitando com isto importar peças, componentes, acessórios, outras peças afins e tudo mais que interdepende do contrato celebrado.*

Diante do acima exposto, consultemos então, a legislação sobre a matéria.

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

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

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

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

...  
*IX - incidirá também:*

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

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

A Lei Complementar nº 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);*  
...”

Assim sendo, importante observar que o disposto na Lei nº 7.014/96 segue em caminho semelhante pois, elegeu, igualmente, o estabelecimento onde ocorreu a “entrada física” como local da operação nas entradas de mercadorias oriundas do exterior, conforma art. 13, inciso I, alíneas “d” .

*“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;

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:

*“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.

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.(...)”.*

No presente caso, as partes e peças importadas foram direcionadas à Bahia, mediante contrato celebrado com empresa sediada neste estado da Bahia, para montagem de grande industrial.

Assim, a importadora de fato e de direito é a empresa recorrente sediada no Estado de São Paulo onde ocorreu o ingresso e desembaraço das partes e peças provenientes do exterior.

Pelo exposto, ainda que tenhamos modalidades distintas de importação, 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).

Vale sinalizar que no processo em comento as mercadorias importadas são apenas “partes e peças” de um produto final encomendado pelo autuante. As referidas mercadorias (partes e peças) não adentraram, de fato, ao estabelecimento físico do importador, mas foram transportadas diretamente do porto de Santos-SP para a sua unidade fabril na Bahia, responsável, apenas, pela montagem do produto.

Sinalizo que a Receita Federal já se pronunciou quanto a este tema e assim definiu a 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.”*

No caso em tela existe um compromisso contratual de venda de uma unidade fabril que, conforme ressaltado pelo recorrente, o índice de nacionalização do produto final encomendado é superior a 40%. Ou seja, as partes e peças importadas são elementos que compõem o produto final (unidade fabril) contratada.

A de se concluir, portanto, que o ingresso no estabelecimento do importador destinatário ocorreu, ainda que simbolicamente, e, de fato, representa uma operação de importação efetuada por conta própria.

O fato isolado das mercadorias não terem transitado pelo estabelecimento da Autuada não é suficiente para se exigir que o ICMS importação seja recolhido em favor do Estado da Bahia. A Bahia é o estado sede do estabelecimento do cliente final do recorrente, isento de qualquer responsabilidade pelas partes e peças objeto da presente importação.

O ICMS-importação é devido ao Estado de São Paulo, local onde efetivamente o Sujeito Passivo efetuou pagamento do ICMS devido.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração ora discurtido.

#### **VOTO EM SEPARADO I**

Embora não discorde do voto do eminente Conselheiro Relator, que apontou a improcedência do lançamento, entendo pertinente lavrar um voto em separado, dado que este é um tema espinhoso, motivo de muitas controvérsias, inclusive na seara judicial, pois se constata que nos tribunais superiores há diversos julgamentos de situações similares, porém com decisões contraditórias.

Tenho aqui algumas considerações a fazer, de modo a contribuir para tentar estabelecer um norteamente nas futuras decisões administrativas deste Conselho de Fazenda, a fim de que possam se assenta no mais recente entendimento do Supremo Tribunal Federal.

É que 19.05.20, o STF, sob o rito da repercussão geral, foi publicada decisão acerca do Tema 520 (ARE 665.134/MG), que trata da sujeição ativa do ICMS na importação de mercadorias, e que por sua vez, versa sobre a interpretação do termo “*destinatário da mercadoria*” previsto no artigo 155, § 2º, IX, “a” da Constituição Federal.

A decisão tomada na sistemática de repercussão geral, vincula todas as instâncias do Poder Judiciário, que devem imediatamente seguir o entendimento do STF, mas isto não necessariamente ocorre, de forma automática, com as decisões administrativas dos fiscos estaduais, que não se vinculam às decisões judiciais.

Faz-se necessário a edição de uma súmula vinculante ou esclarecimento das regras nos próprios Estados, adaptando-se a legislação estadual ao entendimento exarado em grau de repercussão geral.

Contudo, como tais providências demandam tempo razoável, entendo que o melhor caminho a ser adotado, de imediato, por este Conselho de Fazenda, é interpretar o Tema 520 da Suprema Corte, estendendo-se às demais situações que envolvem o ICMS importação, com o fito de evitar litigiosidades com eventuais prejuízos à Fazenda Pública.

Da leitura do Recurso Extraordinário supracitado, com agravo, e com repercussão geral reconhecida, temos a seguinte conclusão, extraída do Acórdão do ARE 665.134/MG publicado, à sua página 26:

*Em suma, entende-se que o sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação de mercadoria, com a transferência de domínio. Nesses termos, entende-se como destinatário legal da operação, em cada hipótese de importação, as seguintes pessoas jurídicas:*

- a) Na importação por conta própria, a destinatária econômica, coincide com a jurídica, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva.*
- b) Na importação por conta de ordem de terceiro, a destinatária jurídica é quem da causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada.*
- c) Na importação por conta própria, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora(trading company) pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização.*

Podemos aferir então, que no caso da importação por conta própria (uma situação que sempre foi a mais fácil de interpretar, exatamente porque como consta na decisão do STF, a destinatária econômica e jurídica são a mesma pessoa), via de regra, é muito fácil identificar o sujeito ativo da relação tributária.

Desta forma, se uma empresa sediada na Bahia, importar diretamente uma mercadoria da Argentina, mas por uma questão logística, o desembaraço aduaneiro ocorre no Porto de Rio Grande, no Estado do Rio Grande do Sul, e de lá, segue por via terrestre até a Bahia, não há a menor sombra de dúvidas que o imposto é devido a este Estado, onde está o destinatário legal e econômico, por se tratar de importação direta de uma empresa aqui estabelecida.

Uma vez que uma empresa importa diretamente em seu nome, sendo juridicamente o importador e o destinatário econômico, o fato de se fazer o desembaraço aduaneiro em outro estado, não há que se conjecturar do pagamento vir a ser efetuado em benefício do estado em que se situa a aduana, visto que a modulação do STF torna irrelevante a territorialidade no que diz respeito ao desembaraço aduaneiro.

Assim é que, no caso mais comum, se uma empresa do Distrito Federal importa diretamente uma máquina para seu ativo imobilizado, e a desembaraça no Porto de Salvador, e em seguida encaminha por transporte rodoviário para o seu destino, o imposto é devido obviamente ao Distrito Federal, não havendo vínculo jurídico com o Estado da Bahia, que possibilite-o de ser o sujeito ativo da relação tributária. Contudo, observando-se apenas a modulação formulada pelo STF, é difícil, apens pela sua leitura, obter diretamente a solução para situações atípicas de importação direta.

Há pelo menos 2 hipóteses que podem ocorrer no caso de uma importação direta, que dependem de uma análise sistêmica do relatório e do voto da recente decisão do STF, que foi extraída de premissas, que analisadas sob um prisma mais amplo, permitem identificar o alcance da decisão para as 2 hipóteses adiante expostas.

Na primeira, um contribuinte situado em São Paulo, faz uma importação direta, desembaraça no Estado da Bahia, porém, imediatamente, em vez de remeter a mercadoria para São Paulo, a envia em transferência para sua filial no Estado da Bahia

O fato relevante para a hipótese, não é o local do desembaraço mas o fato de haver uma importação direta, contudo, despachando a mercadoria importada, para outra filial situada em uma unidade federativa distinta da sede do importador. Neste caso, *o imposto é devido ao estado onde se situa o estabelecimento importador, ou ao estado onde se encontra a sua filial, destinatária da mercadoria?*

Na segunda hipótese, o contribuinte encontra-se estabelecido em São Paulo, faz uma importação

direta, desembaraça no Porto de Salvador, mas em vez de enviar a carga para sua sede, deixa a mercadoria alfandegada no porto, e posteriormente a revende para outro contribuinte deste Estado.

Neste caso, sendo uma importação direta, *o imposto seria devido ao estado de origem do contribuinte importador, São Paulo, ou onde está o destinatário final da mercadoria, na hipótese, estado da Bahia?*

A diferença da primeira para a segunda hipótese, é que na primeira, a mercadoria é destinada a uma filial do importador paulista, no Estado da Bahia, mediante transferência, e a segunda, a mercadoria do importador de São Paulo, não é transferida, mas sim, vendida a terceiros, na Bahia.

Primeiro, vejamos a fixação da tese jurídica, resumida no Tema 520 da sistemática da repercussão geral:

**TEMA 520**

*O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.”*

Além disso, consta na decisão, em resumo:

*A jurisprudência desta Corte entende ser o sujeito ativo do ICMS importação o Estado-membro no qual estiver localizado o destinatário final da operação, logo é irrelevante o desembaraço na espacialidade de outro ente federativo.*

*Com esquite nos entendimentos reiterados do STF, pode-se haurir ser o sujeito ativo da obrigação tributária relacionada ao ICMS importação definido com base no destinatário final da mercadoria domiciliado ou estabelecido na territorialidade do Estado-membro tributante.*

*No entanto, a definição precitada parece não ter sido suficiente para estabilizar as expectativas sociais acerca das relações jurídicas de índole tributária, pois as autoridades fiscais e os Tribunais têm interpretado cada qual a seu modo o que significa destinatário final. Ora rotulam-no como destinatário econômico, ora partem da concepção de destinatário jurídico.*

*Em relação ao significante “destinatário final”, para efeitos tributários, a disponibilidade jurídica precede a econômica, isto é, o sujeito passivo do fato gerador é o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria.*

*Nesse sentido, a forma não prevalece sobre o conteúdo, sendo o sujeito tributário quem dá causa à ocorrência da circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio. Ademais, não ocorre a prevalência de eventuais pactos particulares entre as partes envolvidas na importação, quando da definição dos polos da relação tributária.*

*O art. 110 do Código Tributário Nacional preconiza que “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

*Da leitura desses dispositivos, conclui-se que não poderia o legislador alterar conceito trazido pela norma de competência, ao excluir a circulação ficta emanada de uma operação documental ou simbólica de mercadoria do rol de possibilidades interpretativas da alínea “d” do inciso I do art. 11 da denominada Lei Kandir.*

*Na verdade, a meu ver, a única interpretação impassível(sic) de acolhimento é aquela de literalidade acachapante, isto é, entender que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado.*

*Isso porque a ordem jurídico-constitucional também agasalha a hipótese de entrada simbólica da mercadoria importada, desde que haja efetivamente um negócio jurídico internacional.*

*Em suma, entende-se que o sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.*

Expostos os argumentos que fundamentam a decisão, o julgamento do caso *in concreto* do próprio Recurso Extraordinário, retira quaisquer dúvidas sobre a discussão posta na primeira

hipótese, haja vista a fundamentação nem sempre vir com suficiente clareza, sendo a decisão do caso em julgamento, de importância singular para o entendimento dos fundamentos postos.

No caso da lide que resultou no TEMA 520, uma empresa do ramo comercial, sediada em São Paulo, fez importação direta com desembaraço aduaneiro pelo Porto de Santos, deu entrada ficta no seu estabelecimento, mediante registro documental no seu livro de entradas, remetendo imediatamente as mercadorias, emitindo notas fiscais de saída do estabelecimento paulista, para outro da mesma sociedade empresária, no Estado de Minas Gerais, pagando o tributo ao Estado de São Paulo, estado onde se localiza o contribuinte que fez a importação direta.

Em Minas Gerais, as mercadorias passaram por um processo de industrialização, e em seguida, retornaram para o estabelecimento comercial de São Paulo, para serem comercializadas, tendo o fisco mineiro autuado a filial destinatária, por entender que o ICMS importação era devido à fazenda pública mineira, pois a mercadoria importada tinha destino econômico para unidade industrial daquele estado, e não São Paulo, que apenas as recebeu posteriormente, para comercialização. .

O juízo da Vara das Execuções Fiscais, de Falências e Concordatas e de Registros Públicos da Comarca de Uberaba asseverou o seguinte:

*“Portanto, a despeito do registro contábil no controle de estoque do estabelecimento de Igarapava/SP, não ocorreu a entrada física da mercadoria naquele estabelecimento. A entrada física ocorreu no estabelecimento industrial localizado no território mineiro, no qual ocorreu a única entrega efetivada pelo transportador.*

*Não bastasse, é fundada a alegação de que a mercadoria era destinada desde o início à unidade fabril mineira, dada sua utilidade como matéria-prima para o fabrico de defensivos agrícolas, estes sim destinados à loja de revenda localizada no território paulista.”*

O Tribunal de origem assim decidiu:

*“(…) o conjunto probatório dos autos não deixa margem à dúvida, permitindo concluir, com segurança, que o produto importado estava previamente destinado para a unidade fabril mineira, haja vista a sua utilidade como matéria-prima para fabricação de defensivos agrícolas, que seriam, posteriormente, destinados à loja de revenda localizada no território paulista, configurando a denominada ‘importação indireta’ (...) O estabelecimento filial localizado em Igarapava, no Estado de São Paulo, figurou, portanto, como mero intermediador da importação”.*

A despeito do juízo de primeiro grau ter considerado o fundamento da “**entrada física**”, o STF entendeu que este não era o argumento decisivo, já que havia ponderado que a **única interpretação impassível de acolhimento é aquela de literalidade acachapante, isto é, entender que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado. O STF entendeu que o Juízo de primeiro grau estava correto, porém por outros motivos.**

Finaliza o Acórdão:

*Ademais, alega-se que a remessa para o estabelecimento localizado em Minas Gerais objetivava apenas à industrialização por encomenda das matérias-primas, com posterior retorno da mercadoria para o estabelecimento paulista para fins de comercialização.*

*Do conjunto fático-probatório, tal como estabelecido pelas instâncias ordinárias, colhe-se esmerada qualificação jurídica dos fatos, de modo que nos parece evidente a convergência entre o acórdão recorrido e a jurisprudência desta Corte.*

*Compulsando-se os autos, verifica-se que a destinação da mercadoria importada como matéria-prima para a produção de defensivos agrícolas é elemento definidor da fixação do sujeito ativo da obrigação tributária. Isto porque o negócio jurídico em tela tem como vetor a industrialização, por sua vez levada a efeito na territorialidade da parte Recorrida, o Estado de Minas Gerais.*

*Em suma, conclui-se que o acórdão recorrido não destoa das orientações jurisprudenciais desta Corte, de modo que a irrisignação da parte Recorrente não merece prosperar.*

Postos os fundamentos da decisão da Suprema Corte, fica possível responder ao primeiro questionamento: “o contribuinte situado em outro estado da federação, faz uma importação direta, desembaraça no Porto de Salvador, mas imediatamente a envia para sua filial no Estado da Bahia . Neste caso, por ser uma importação direta, o imposto é devido ao estado onde se situa

*o importador ou ao estado onde se encontra a filial, destinatária final da mercadoria?*

O caso concreto julgado no STF é praticamente uma situação idêntica à desta hipótese. Quando um contribuinte faz uma importação direta, contudo, remete a mercadoria importada para uma outra filial situada em outro estado da Federação, é fato que o destino econômico se reporta à filial do outro estado, **sendo este o contribuinte que deu causa à circulação da mercadoria oriunda da importação.**

Como disse o Pretório Excelso, em outras palavras aqui traduzidas de forma genérica, **o negócio jurídico nesta hipótese, tem como vetor a destinação para outra unidade em outro estado, tendo efeito, ou seja, sua consecução pretendida com fins seja comerciais ou industriais, está no espaço territorial, onde se situa a filial.**

Se fizermos agora uma releitura do texto do tema, poderemos ver que a resposta está no tema, agora, de forma clara:

TEMA 520

*O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.”*

A primeira hipótese em discussão, é facilmente respondida quando perguntamos “*quem deu causa à circulação de mercadorias, a matriz que fez uma importação direta ou a filial que recebeu a mercadoria, seja para uma industrialização, seja para comercialização?*”

Obviamente, se a mercadoria foi enviada para a filial, esta é quem deu causa à importação, portanto, o sujeito ativo da relação tributária é o estado onde se situa a filial, que no exemplo hipotético, é o Estado da Bahia. Da mesma forma podemos ir aos fundamentos que deram sustentação para a modulação:

*Nesse sentido, a forma não prevalece sobre o conteúdo, sendo o sujeito tributário quem dá causa à ocorrência da circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio.*

O conteúdo da operação sob hipótese em discussão, é que a **filial destinatária da mercadoria é o sujeito tributário que deu causa à importação, não podendo prevalecer a forma – no caso a importação direta pela matriz**, de maneira a implicar como sujeito passivo da relação tributária, o importador que formalmente aparece na importação, quando em verdade as mercadorias tinham destinação a uma das suas filiais.

Tal situação encontra-se em perfeito acordo com art. 110 do Código Tributário Nacional que preconiza que “*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado*”, e a ciência contábil exige os controles fiscais e patrimoniais, como se matriz e filial fossem unidades independentes.

Um grupo empresarial, com matriz e filial, ainda que possam fazer um balanço consolidado, os registros fiscais e contábeis são feitos separadamente, conforme vemos abaixo, de um texto acadêmico, sobre as operações entre matriz e filial, havendo uma independência dos seus controles fiscais e patrimoniais.

*Quando a matriz transfere dinheiro ou outros ativos para a filial, a matriz deve registrar o débito em sua conta assim como a filial deve registrar o crédito pelos recursos recebidos. Se a matriz paga alguma despesa da filial, a matriz deve reduzir suas despesas registrando as na conta da filial.*  
[http://www.isesonline.com.br/downloads/sandra/artigos/A\\_CONTABILIDADE\\_DA\\_MATRIZ\\_E\\_DA\\_FILIAL\\_U\\_MA\\_PROPOSTA\\_DE\\_CONTROLE\\_GERENCIAL.pdf](http://www.isesonline.com.br/downloads/sandra/artigos/A_CONTABILIDADE_DA_MATRIZ_E_DA_FILIAL_U_MA_PROPOSTA_DE_CONTROLE_GERENCIAL.pdf)

Neste caso, embora uma unidade matriz de outro estado faça importação direta, ao transferir a mercadoria para sua filial, os registros fiscais e contábeis, são feitos no destino, sendo a mercadoria importada integrada ao ativo patrimonial da destinatária e não da matriz.

Assim, a resposta à primeira hipótese, **é que o tributo deve ser pago ao Estado da Bahia, local da destinação econômica da importação**, embora formalmente efetuada por outra unidade

empresarial do mesmo grupo, situada em outro estado, ainda que decorrente de uma importação direta.

Agora, respondo à segunda hipótese. O contribuinte está situado em São Paulo, faz uma importação direta, desembaraça no Porto de Salvador, deixa a mercadoria alfandegada no porto, mas em vez de enviar a carga para sua sede, a revende para outro contribuinte deste estado da Bahia.

Neste caso, à luz da decisão do STF, fica evidente que o contribuinte situado em outro estado, fez importação direta, com finalidade comercial de vender para outro contribuinte inteiramente distinto.

Exceto numa situação incomum, quem se propõe a fazer gastos elevados numa importação já tem planejamento quanto ao destino a ser dado à mercadoria importada dada a verificação de clientes potencialmente interessados na aquisição, contudo, assume o risco do negócio, cuja venda pode nem se concretizar no estado do desembarço aduaneiro. Tal situação muito se assemelha à importação por encomenda. A diferença é que neste caso, o importador não é uma trading.

Inicialmente é importante lembrar mais uma vez, que o desembarço no Porto de Salvador, por si, é totalmente irrelevante para se caracterizar o sujeito ativo da relação tributária. Como dito no caso julgado pelo STF, há de se verificar **o vetor do negócio jurídico**, que naquela lide, era uma industrialização a ser feita em Minas Gerais, mediante importação formal de uma filial paulista.

O importador nesta segunda hipótese, assume os riscos do negócio e depois vende a mercadoria, seja a quem pretensamente tenha de forma antecipada, demonstrado interesse em comprar, seja a quem, posteriormente, e tendo tomado conhecimento da mercadoria alfandegada, demonstre interesse na aquisição.

Assim, fica patente que houve uma negociação jurídica própria, e o adquirente pode em seguida, fazer o que bem lhe convier com a mercadoria. Fica evidente que neste caso, o importador, como disse o STF, é **o sujeito tributário quem dá causa à ocorrência da circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio**.

O eventual adquirente na Bahia, da mercadoria importada diretamente por um contribuinte paulista, não deu causa objetiva à importação. O estado de destino após a venda, neste caso é irrelevante, pois a valoração do sujeito ativo está na transferência da propriedade do fornecedor no exterior, para o adquirente importador, e sem dúvida é devido o tributo ao estado do contribuinte que deu causa à circulação da mercadoria, no caso quem fez a importação direta. Tal situação ficará mais clara quando da apreciação do caso de importação sob encomenda, por uma trading.

Imaginemos, agora, um contribuinte atacadista em São Paulo, que importa imensa quantidade de mercadorias com intuito de revenda em todo o território nacional; e neste caso, mais uma vez, é irrelevante o local do desembarço. O estado sede do importador, é o sujeito ativo da relação tributária, pois ele assumiu o ônus da importação, sem acerto prévio com qualquer cliente, apenas sabendo da existência de interessados em potencial.

Seria impensável uma sistemática em que, após o importador vender a mercadoria, por exemplo, para todos os estados da Federação, fosse pedido o ressarcimento ao estado de origem, e se distribuisse o ICMS importação aos estados de destino, após concluir todas as vendas.

A definição do sujeito ativo da relação jurídica não fica sob condição suspensiva. Conclui-se que, as operações a seguir, após a importação, não mais se vinculam ao fato gerador do ICMS, porque não havia prévia destinação econômica no ato da importação.

Assim, concluídas as 2 hipóteses aventadas, passo à análise da importação por conta e ordem, e a importação por encomenda.

Na importação por conta e ordem de terceiros, o adquirente contrata uma importadora mediante prestação de serviço, e que pode estar localizada em outro estado membro; neste caso, obviamente o ICMS é devido ao Estado onde está a contratante(importadora de fato), pois é esta que possui a capacidade financeira e que assume inteiramente o ônus da operação, e simplesmente repassa os recursos para que a *trading*(importadora de direito) possa recolher, em seu nome, os tributos devidos.

Já no caso da importação sob encomenda, o sujeito ativo da relação jurídica é aquele estado membro, onde está situada a *trading*, uma vez que quando se importa sob encomenda, é a importadora contratada quem adquire a mercadoria com recursos próprios, assumindo o ônus financeiro, e os riscos do negócio e posteriormente, repassa a mercadoria ao destinatário final.

Não devemos olvidar, contudo, que a Receita Federal, equipara a importação sob encomenda à importação por conta própria, quando há adiantamentos de pagamentos por parte do encomendante, e assim, a *trading* não está a suportar inteiramente o ônus financeiro da operação, descaracterizando a operação pura e simples de “importação sob encomenda”, se amoldando a uma “importação por conta e ordem”.

Por fim, o STF também declarou a inconstitucionalidade parcial do artigo 11, inciso I, alínea “d” da Lei Kandir, a qual previa que o imposto fosse exigido pelo estado no qual ocorresse a entrada física da mercadoria. Tal situação é compreensível, visto que a entrada física, foi utilizada como subterfúgio para a importação via estados que concediam benefícios fiscais, para só então enviar para o destino pretendido da mercadoria importada.

A inconstitucionalidade parcial decorre de que, eventualmente a entrada física, se coaduna com o destino efetivo da mercadoria. Assim, a inconstitucionalidade parcial, afasta o entendimento de que apenas o local da entrada física do bem importado é relevante para efeitos de cobrança e a definição do sujeito passivo. Percebe-se que o STF levou em consideração que o fato gerador do ICMS-Importação é a transferência de titularidade, de forma onerosa, da mercadoria importada.

Assim, repito, é que no caso da importação sob encomenda, quem suporta o ônus financeiro é a *trading*, que repassa a mercadoria encomendada, havendo uma transferência onerosa, e o mesmo não ocorre quando da importação por conta e ordem, quando a transferência para o adquirente se dá sem nenhum ônus, pois a *trading* pagou a importação com os recursos do encomendante, cobrando para si, apenas o serviço de importação.

Portanto, o STF reconheceu que o destinatário da mercadoria importada é aquele que efetivamente suportou o ônus financeiro diretamente na operação importação, e adquiriu a mercadoria junto ao fornecedor no exterior, devendo ser examinada a documentação dessa transação para verificar a quem o exportador de forma efetiva, transferiu a propriedade da mercadoria importada .

Assim, considerando as modalidades de importação existentes, o STF modulou o seguinte, na sua decisão com repercussão geral:

- a) **Importação direta:** ICMS deve ser pago ao Estado do destinatário jurídico, entendido este, como quem firmou a compra e venda internacional, e assumiu o ônus financeiro. Desse modo, como nas importações diretas normalmente o destinatário econômico coincide com o jurídico, o ICMS será pago ao Estado daquele que consta no contrato de compra e venda internacional, na fatura comercial ou em documento equivalente, e na própria DI como importador.
- b) **Importação por conta e ordem:** ICMS deve ser pago ao Estado do adquirente que contratou a empresa importadora, no caso, o destinatário econômico (e não para o estado da trading, o destinatário jurídico, que firmou o contrato de importação);
- c) **Por encomenda:** ICMS deve ser pago ao Estado onde está localizado o importador (trading), destinatário jurídico, e não ao Estado do encomendante, destinatário econômico, isto porque neste caso, a trading suporta o ônus financeiro, e apenas revende posteriormente para o encomendante.

Feitas estas considerações, volto ao caso concreto da presente lide.



A operação de importação foi efetuada pelo Recorrente, com recursos próprios, sediada em São Paulo, mediante importação direta, do fabricante na Alemanha, e houve o imediato envio das mercadorias para o Estado da Bahia, mediante as Notas Fiscais nºs 338852, 338857, 338859, 338860, 338862, fls. 20 a 24, que foram emitidas para HNK BR Industria de Bebidas Ltda.

A remessa está respaldada por Instrumento Particular de Fornecimento de Equipamentos e respectiva Instalação, Montagem e Outras Avenças com a HNK BR Industria de Bebidas Ltda, estabelecida na cidade Alagoinhas-BA,

O Recorrente tem como atividade principal a fabricação e comercialização de máquinas industriais de grande porte – linhas de engarrafamento/enlatamento, as quais, necessariamente, são entregues em partes e peças, sendo posteriormente montadas (industrializadas) nos parques fabris das empresas adquirentes, necessitando com isto importar peças, componentes, acessórios, outras peças afins e tudo mais que interdepende do contrato celebrado.

Não percebo diante do exame da documentação apresentada, nem uma importação direta pelo destinatário das peças, no caso, a cervejaria situada neste Estado, já que a importação consta em nome da Recorrente, nem tampouco se comprova uma importação por conta e ordem da destinatária neste estado.

Aliás, a própria operação consta como CFOP 6.116 - *Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura* com destaque do imposto, ficando caracterizado uma importação sob encomenda.

Concluindo, há razão dupla para improcedência do lançamento. Primeiro, porque se trata de uma importação própria do Recorrente (não há uma *trading* na operação), que prova ser empresa prestadora de serviços na área de montagem industrial, com contrato firmado com uma cervejaria situada neste Estado da Bahia.

Segundo, ainda que a Recorrente fosse uma *trading*, uma mera prestadora de serviços de importação, e não uma empresa de montagem, ainda assim não se caracterizaria a Bahia como o sujeito ativo da relação jurídica, visto que comprovadamente ocorreu uma importação sob encomenda, e não uma importação por conta e ordem.

Neste caso, ainda que fosse uma *trading*, teríamos o equivalente a uma importação sob encomenda, com ônus financeiro exclusivo da importadora, e o imposto caberia ao estado onde se situa o estabelecimento importador, no caso, São Paulo.

Face ao exposto acompanho o voto do Relator. Recurso Voluntário PROVIDO. Auto de infração IMPROCEDENTE.

## VOTO EM SEPARADO II

Senhor Presidente, Ilustres Pares, Srs. Procuradores de ambos os litigantes,

Na sessão de 25/06/2020 eu pedi vista destes autos antes mesmo da leitura do Relatório, porque me pareceu que a questão seria semelhante àquela tratada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) quando do julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo nº 665.134 (ARE 665134), DJe de 19/05/2020.

Ali, o Supremo fixou a seguinte tese de repercussão geral reconhecida (Tema nº 520):

*O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.*

A despeito de o acórdão acima mencionado ainda não haver transitado em julgado (em consulta ao *site* do STF, constato pendência de julgamento de embargos de declaração), pareceu-me relevante ter vista dos autos para compreender as nuances fáticas retratadas nas peças e documentos, confrontando-as com os parâmetros atuais do Pretório Excelso.

Naquele julgado, o STF não só aprovou tese de repercussão geral, mas declarou expressamente a parcial inconstitucionalidade, sem redução de texto, do art. 11, I, “d” da LC 87/96, a fim de garantir a legalidade da circulação simbólica de mercadorias, para além das movimentações físicas.

É sempre prudente lembrar que este CONSEF não titula competência para examinar questões definitivamente decididas pelo Poder Judiciário (art. 125, inciso II do COTEB – Lei nº 3.956, de 11/12/1981). Neste caso, a inconstitucionalidade do art. 435, inciso I, do RICMS-BA/12 (aprovado pelo Decreto nº 13.780, de 16/03/2012), combinado com o art. 13, inciso I, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, veio por arrastamento.

Meu raciocínio foi em grande parte contemplado pelos Conselheiros que me antecederam. Ficou demonstrado nos autos que a Autuada é, dentro dos parâmetros firmados pelo STF, a destinatária legal da operação, pois ela: a) figurou como importador e adquirente no despacho aduaneiro de importação (fl. 48); b) deu causa jurídica à importação de parte e peças (contrato de fls. 26 a 47); e, c) a despeito da anterioridade do contrato firmado com sua cliente (estabelecida na Bahia), comprometera-se a uma entrega futura de equipamentos montados, instalados e funcionando.

A Autuada, figurando como importadora, adquirente, e contratada para fornecimento, montagem e instalação de equipamentos, promoveu a importação de parte dos bens que seriam empregados na execução de suas obrigações contratuais. E remeteu-os ao local onde executaria o contrato – *vide* DANFES de fls. 71 a 79, que indicam “remessa faturamento antecipado”, CFOP 6116, “venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura”; *vide* DACTE à fl. 70, que indica a Autuada como tomadora do serviço de transporte.

Figurando como destinatária legal da operação, o ICMS-importação é devido ao Estado-membro do seu domicílio tributário.

Ademais, se o importador precisa definir ali, no momento do desembaraço, qual é o ente político a quem deve recolher o ICMS-importação, é obviamente inviável realizar um exercício de futurologia para definir quem será o “destinatário físico final” da mercadoria. Ainda que, como no caso em tela, seja divisável uma destinação física futura do bem importado, a ser empregado na instalação de uma linha de produção de uma cliente do importador (contrato previamente firmado), nada induz certeza de que exatamente aquela peça seria efetivamente empregada naquele momento futuro. Com o risco real de não efetivar o desembaraço, ao apresentar comprovante de pagamento destinado a Estado-membro diverso do seu domicílio e diverso do local onde se processa o despacho de importação.

Parece-me relevante acrescentar que os Votos de meus antecessores estão em consonância com precedente desta Câmara, de circunstâncias fáticas muito semelhantes. Refiro-me ao Acórdão CJP nº 0115-12/18, cujo relator foi nosso querido Conselheiro José Carlos Barros Rodeiro, anterior titular da Cadeira dos Transportes nesta Câmara.

Naquela ocasião, ficou evidente que quem deu causa à importação, a “destinatária legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio” (nos dizeres do STF), foi a empresa brasileira que tem por atividade a compra e venda do equipamento especializado. E não o Estado da Bahia, a quem essa prometera a venda do equipamento.

Não se tratou de uma importação encomendada, mas um fornecimento contratado no Brasil, de produtos adquiridos no exterior por parte do vendedor/importador.

Assim como nestes autos.

Adicionalmente, peço licença para destacar que a presente autuação contém, a meu ver, um grave equívoco decorrente do texto do dispositivo supostamente infringido (art. 435 do RICMS-BA/12).

A Autuante entendeu em sua Informação Fiscal (fl. 179) que o art. 435 do RICMS-BA/12 é de uma “clareza solar”: se a mercadoria é destinada a unidade federada diversa daquela do domicílio do importador, sem que transite pelo seu estabelecimento, cabe o recolhimento do imposto à unidade federada onde estiver situado o estabelecimento da pessoa jurídica **em que ocorrer** a

entrada física das mercadorias – retirados os expletivos, essa é compreensão que fez do texto normativo.

Para não perder o brilho do Sol, vale a transcrição do dispositivo inteiro:

CAPÍTULO XL  
DOS PROCEDIMENTOS ESPECIAIS RELATIVOS À IMPORTAÇÃO  
DE MERCADORIAS PROCEDENTES DO EXTERIOR  
(...)  
SEÇÃO II

*Da Importação de Mercadorias ou Bens Destinados Fisicamente  
a Unidade Federada Diversa daquela do Domicílio do Importador*

*Art. 435. Nas operações de importação de mercadorias ou bens procedentes do exterior, quando destinados a unidade federada diversa daquela do domicílio do importador sem que os mesmos transitem pelo seu estabelecimento, cabe o recolhimento do imposto sobre elas incidente à unidade federada onde estiver situado:*

*I - o estabelecimento da pessoa jurídica em que ocorrer a entrada física das mercadorias ou bens;*

*II - o domicílio da pessoa física.*

*§ 1º O imposto será recolhido por meio de documento de arrecadação previsto em sua legislação ou da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).*

*§ 2º Na hipótese de fracionamento de carga para destinatários físicos diversos, o imposto será recolhido proporcionalmente e de forma individualizada.*

*§ 3º Para documentar a operação, o importador emitirá nota fiscal relativa à entrada simbólica das mercadorias ou bens, sem destaque do imposto, na qual deverá constar, além dos demais requisitos, no campo próprio, a indicação de que o ICMS relativo à importação foi recolhido em favor do estado onde ocorreu a entrada física das mercadorias ou bens.*

*§ 4º Na remessa das mercadorias ou bens, o importador emitirá nota fiscal sem destaque do imposto, a qual deverá conter, além dos demais requisitos:*

*I - declaração de que as mercadorias ou bens se destinam a unidade federada diversa daquela do importador;*

*II - indicação dos números e das datas dos Registros de Importação e da nota fiscal relativa à entrada de que cuida o § 3º deste artigo;*

*III - indicação do local onde ocorreu o desembaraço aduaneiro.*

*§ 5º A nota fiscal aludida no § 4º deste artigo será lançada no Registro de Entradas do destinatário, podendo este utilizar como crédito fiscal, se cabível, o imposto recolhido por ocasião do desembaraço aduaneiro.*

*§ 6º Às notas fiscais mencionadas neste artigo será anexada via do correspondente documento de arrecadação ou da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS, conforme o caso. (Grifou-se)*

Ora, pela interpretação dada pela Autuante, é pressuposto para a sua incidência que **a mercadoria ingresse fisicamente no estabelecimento da pessoa jurídica.**

Assim, algo é mesmo claro como o Sol: até a lavratura do Auto de Infração em exame, a mercadoria **ainda não havia ingressado no estabelecimento situado nos limites territoriais deste Estado.**

É de clareza solar que a autuação se deu em **fiscalização de trânsito**, no Posto Benito Gama (fls. 01 a 06), Vitória da Conquista/BA, enquanto os bens eram deslocados através da Rodovia BR-116, oriunda de Santos/SP, com destino a Alagoinhas/BA.

Naquele momento, portanto, **ainda não havia ocorrido o fato pressuposto da infração:** o ingresso físico da mercadoria no estabelecimento da pessoa jurídica destinatária física (situado em Alagoinhas/BA).

Ora, se a mercadoria não houvera ingressado, ainda, no momento da lavratura do Auto de Infração, no estabelecimento da pessoa jurídica “destinatária física”, o Auto é insubsistente, pois padece de elemento fático basilar para a configuração da infração: o ingresso da mercadoria no

estabelecimento físico de pessoa jurídica situada neste Estado.

Logicamente, ademais, há de se reconhecer a nulidade da ação fiscal por ausência de competência para a fiscalização dessa infração por parte de Agente de Tributos Estaduais – ATE. Isto porque a infração ao art. 435, inciso I do RICMS-BA/12 só se consuma após o seu ingresso físico no estabelecimento. E, após seu ingresso no estabelecimento, já não há trânsito de mercadorias. Sem trânsito de mercadorias, não há competência do ATE para constatar a infração e constituir o crédito tributário (art. 42, inciso II do RPAF/99).

Dito de outro modo: se o ATE só detém competência para fiscalizar mercadorias em trânsito, ou estabelecimentos de contribuintes optantes pelo Simples Nacional, obviamente não deterá competência para fiscalizar infrações que pressupõem o ingresso das mercadorias no estabelecimento destinatário (ou seja, após encerrado o trânsito da mercadoria).

Também há nulidade, por ausência de demonstração de ocorrência não apenas útil, mas necessária para o esclarecimento da ação fiscal (art. 39, inciso VI do RPAF/99). Haveria de existir, para reconhecer infração ao art. 435, inciso I do RICMS-BA/12, a prova do ingresso físico da mercadoria no estabelecimento.

Portanto o Auto de Infração, para além de insubsistente pelas razões elencadas pelos Ilustres Conselheiros José Raimundo Oliveira Pinho e Ildemar José Landin, é insubsistente porque nele não há prova (inviável, quando de sua lavratura) do efetivo ingresso físico da mercadoria no estabelecimento de destino (essa é a dicção expressa do dispositivo que fundamenta a autuação), e é nulo (ausência de competência do Agente que apurou a infração, e ausência de prova do ingresso de mercadoria em estabelecimento situado no território deste Estado).

Por tudo quanto expendido acima, acompanho os colegas que conhecem o Recurso Voluntário e lhe dão PROVIMENTO, e reconheço de ofício a evidente insubsistência da infração, superando as nulidades (ausência de agente competente e ausência de prova essencial para a constituição do crédito tributário, qual seja, o ingresso da mercadoria no estabelecimento que se sedie no território da Bahia), por força do art. 155, parágrafo único do RPAF/99.

É o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 210765.0558/18-3, lavrado contra **KRONES DO BRASIL LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de julho de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – VOTO EM SEPARADO I

HENRIQUE SILVA OLIVEIRA – VOTO EM SEPARADO II

ANA CAROLINA ISABELLA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS