

A. I. Nº - 298623.0002/17-5
AUTUADO - ÊXITO IMPORTADORA E EXPORTADORA S.A.
AUTUANTE - DANTE GRISI
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 10/10/2023

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0177-03/2023-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. IMPORTAÇÃO DIRETA. DESTINATÁRIO JURÍDICO LOCALIZADO NO ESTADO DE PERNAMBUCO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO NESTE ESTADO DA BAHIA. O sujeito ativo do ICMS-Importação é o Estado de localização do importador, ou seja, a unidade federada onde se encontra a pessoa que promoveu juridicamente a internação da mercadoria no território brasileiro, ainda que o ingresso físico dos bens tenha se verificado no território de outro Estado. Prolatado o Tema 520 que institui o reconhecimento pelo pleno do STF da repercussão geral, deixaram de ter eficácia os dispositivos da Lei Complementar nº 87/96 e toda dela decorrentes que estabeleciam que o ICMS deveria ser recolhido em favor do Estado de destinação física das mercadorias. Infração insubstancial. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 14/12/2017, exige crédito tributário no valor de R\$ 35.250.530,86, acrescido da multa de 60%, em decorrência da Infração - 12.02.01 - Falta de recolhimento do ICMS, devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, nos meses de julho a dezembro de 2016. Demonstrativo à fl. 16, e CD à fl. 98, e cópias dos Extratos das Declarações de Importação - DI, fls. 19 a 95

O Autuado impugna o lançamento às fls. 103 a 118.

Afirma seu entendimento de que algumas das premissas utilizadas pela fiscalização estão manifestamente dissonantes do contexto da realidade, uma vez que: *(i)* as importações foram realizadas por sua filial localizada em Pernambuco; *(ii)* as mercadorias importadas são derivados de petróleo, submetidos ao chamado “princípio do destino”; *(iii)* as mercadorias importadas não se constituem em produtos comercializáveis, em virtude de restrições regulatórias emanadas da ANP, de sorte que o destino final das mesmas é obrigatoriamente uma comercialização para distribuidoras de combustíveis (como tal definidas e autorizadas pela ANP) essas sim autorizadas a promover o *blend* (mistura) necessário para a obtenção do produto em condições de circulação e revenda como combustível apto à função carburante de utilização automotiva/veicular; *(iv)* o combustível objeto das DIs referidas na presente denúncia foi integralmente comercializado para distribuidoras estabelecidas fora do Estado da Bahia e foi objeto de apuração aprazada e devidamente recolhida o ICMS devido, esse recolhido aos respectivos “estados de destino”

Afirma a necessidade da realização de perícia/diligência nas informações utilizadas pela fiscalização especificamente para confrontá-las com as informações que prestou e com a realidade fática da movimentação das mercadorias importadas e objeto da autuação.

Da equivocada identificação do Estado da Bahia como Sujeito Ativo da obrigação tributária

Destaca que a denúncia parte do pressuposto equivocado de que o estabelecimento autuado estaria obrigado ao recolhimento do ICMS, tendo como Sujeito Ativo o Estado da Bahia, pelo

simples fato de que as mercadorias foram objeto de desembaraço aduaneiro em terminal estabelecido no Estado da Bahia.

Observa que os critérios jurídicos associados à respectiva situação de fato, em verdade, foram objeto de acirrada discussão doutrinária e judicial, quando do início da vigência da CF/88 e da tributação dos combustíveis derivados de petróleo pelo ICMS, mas desde há muito não mais pairam dúvidas acerca da definição do Sujeito Ativo do ICMS em tais situações.

Revela que a doutrina e a jurisprudência pátrias são uníssonas em afirmar que o critério de definição do Sujeito Ativo da obrigação tributária associada à importação de mercadorias do exterior está afeto não ao local onde se verifica o desembaraço aduaneiro, mas sim e exclusivamente ao local do estabelecimento que seja o destinatário jurídico da operação.

Assinala que verificado tal critério de definição do Sujeito Ativo atualmente pacífico, como citado, e a salvo de dúvidas que o Sujeito Passivo autuado destinatário jurídico das mercadorias é uma filial do Impugnante estabelecida no Estado de Pernambuco, impossível não se apontar pela conclusão de que o Estado da Bahia não é o Sujeito Ativo da obrigação tributária objeto da denúncia, e por tal razão não lhe caberia o ICMS objeto do lançamento de ofício, e pelo que se mostra materialmente nulo, por equívoco de identificação do sujeito ativo da obrigação tributária.

DO CHAMADO “PRINCÍPIO DO DESTINO”, DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS REALIZADAS E DOS RECOLHIMENTOS DE ICMS EFETUADOS.

Diz que a verdade material dos fatos havidos consistiu em operações com seguintes características e cronologia:

- a) - Sua filial estabelecida em Pernambuco promoveu a aquisição no exterior de combustível derivado de petróleo e não apto a comercialização senão pelas distribuidoras de combustíveis, como definido pela ANP, para que as mesmas autorizadas a promover o blend necessário para a obtenção do produto em condições de circulação e revenda como combustível apto a função de carburante de utilização automotiva/veicular;
- b) - Sua filial em Pernambuco promoveu o desembaraço aduaneiro da mercadoria no Estado da Bahia pelo simples fato de que no Estado da Bahia havia tancagem disponível para o transbordo e armazenagem do produto importado;
- c) - Sua filial em Pernambuco promoveu a comercialização para distribuidoras de combustíveis do produto importado em operações interestaduais destinadas a diversas unidades da Federação entre elas o próprio Estado da Bahia;
- d) - Em relação às distribuidoras de combustíveis estabelecidas no Estado da Bahia promoveu à apuração e o recolhimento do ICMS tendo como sujeito Ativo o Estado da Bahia de acordo com o critério previsto na legislação baiana para a quantificação do imposto devido e promovendo a quitação da obrigação tributária mediante GNRE;
- e) - Em relação às operações destinadas a distribuidoras de combustíveis estabelecidas nos demais Estados (parcialmente objeto de outro auto de Infração e parcialmente objeto da presente denúncia, promoveu à apuração e recolhimento do ICMS tendo como Sujeito Ativo os respectivos Estados de Destino e promovendo a quitação de acordo com a legislação tributária de cada ente Federado).

Registra que a armazenagem dos produtos importados se deu no Estado da Bahia, de onde restou iniciado o trânsito físico, quer para as distribuidoras ali estabelecidas, como para as situadas nos demais Estados.

Frisa que de acordo com orientação constitucional e como regra de exceção às demais mercadorias tributadas em parte na origem e em parte no destino, mediante adoção de alíquotas interestaduais determinadas por Resolução do Senado Federal, os combustíveis derivados de petróleo tem o ICMS integralmente deslocado para a Unidade da Federação onde se venha a verificar o encerramento da cadeia de circulação do produto, ou seja, cabe ao Estado onde se

verifique o efetivo consumo do combustível todo o ICMS sobre o mesmo incidente, sendo tributada a operação nos moldes encartados nas respectivas legislações estaduais.

Informa que assim fez a filial de Pernambuco orientada pelo fisco Pernambucano e pelo “Princípio do Destino”, ao promover o cálculo e recolhimento do ICMS aos respectivos Estados de Destino das mercadorias importadas e, tão-somente, desembaraçadas no Estado da Bahia.

Frisa que as diferenças apontadas no Auto de Infração não correspondem à realidade e se mostram integralmente indevidas, seja no tocante ao PMPF, cotação do U\$(dólar americano), ou ao volume dos produtos, critérios esses corretamente adotados quando da quantificação e recolhimento do imposto que poderá ser afirmado através de diligência/perícia já solicitada.

Apresenta às fls. 116 e 117, a indicação de seu Assistente Técnico e elenca os quesitos a serem respondidos na perícia.

Assinala que não restam dúvidas que após análise e cotejo dos documentos acostados, restará elidida a conduta e demonstrada a improcedência do Auto de Infração.

Requer a posterior juntada de documentos que venham a ser tidos por necessários ou relevantes para a realização da Perícia.

Conclui pugnando pela improcedência do Auto de Infração.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 139 a 149, nos termos a seguir resumidos.

Depois de reproduzir os argumentos aduzidos pela Defesa, assinala que a presente informação fiscal demonstrará cabalmente a procedência absoluta do Auto de Infração, conforme fundamentos de fatos e de direito que lastreiam a constituição do lançamento de crédito fiscal do ICMS, consubstanciado na vigente legislação que rege esse tributo, nos demonstrativos de cálculos e na documentação que instruem a presente informação.

Reafirma que, conforme se depreende dos termos do Auto de Infração, a exigência deveu-se à comprovação da falta de recolhimento do ICMS devido na importação de combustíveis automotivos derivados de petróleo, sujeito à substituição tributária, condição que impõe ao importador calcular e recolher no momento do desembarço aduaneiro o ICMS Normal/Próprio e ICMS Substituição, cujos elementos formadores da base de cálculo e critério de apuração encontram-se no quadro demonstrativo no item 1.3.

Frisa que a Defesa, com intuito de afastar a obrigação tributária, sem nenhum respaldo legal, informa (item 2.3, alínea “a”) que as importações foram realizadas pela filial pernambucana. Sob o ponto de vista formal soa aparente, mas em termos de fato e fisicamente o produto teve por destinatário e operacionalidade na unidade Bahia, razão pela qual lhe é devido integralmente o recolhimento do ICMS, consoante previsão do art. 435, do RICMS-BA/12, cujo teor reproduz.

Afirma que essa compreensão foi, por via oblíqua, assim declarada, pelo próprio deficiente (item 2.7):

“Importante verificar ainda, por oportuno, que a armazenagem dos produtos importados se deu no Estado da Bahia, de onde restou iniciado o trânsito físico quer para as distribuidoras de combustíveis ali estabelecidas quanto para aquelas situadas nas demais Unidades da Federação”

Observa que o estabelecimento utilizado para esse fim tem por base tanques de armazenamento alugados do TEQUIMAR S. A. - Porto de Aratu - Candeias - BA, e daí seguem-se, continuamente, as movimentações de entradas por importações e saídas dos produtos armazenados com destino aos diversos clientes que os adquirem, localizados nesse e outros estados da federação.

Frisa que essa operacionalização está fartamente comprovada com a documentação fiscal que integra o Auto de Infração, donde se podem comprovar inúmeras notas fiscais emitidas pela deficiente (filial pernambucana) para acobertarem as operações comerciais e, também, que, indubitavelmente, a unidade Bahia é, ao mesmo tempo, importadora de fato e destinatário físico das importações, e como tal titular absoluto ao direito do crédito do imposto.

Cita que o Autuado ainda discorrendo sobre o sujeito ativo do crédito tributário na importação, com relação ao item 2.3, alíneas “d” e “e”, referente ao item I, da Defesa - Síntese dos Fatos, fl. 02, que versa sobre recolhimentos para outros Estados, esse procedimento sobressai, absolutamente, indevido, por se tratar de operações comerciais distintas da importação, em face do que deveriam fazê-lo na totalidade da importação ao Estado da Bahia.

Afirma considerar da maior gravidade tributária o fato dos produtos internalizados na Bahia, na condição de unidade de fato importadora e destinatária física e das sucessivas movimentações comerciais, a inusitada prática procedural, sem previsão legal, afigurando-se estranho, porque não se submete a nenhuma controvérsia doutrinária, jurídica ou jurisprudencial quanto ao sujeito ativo tributário, considerando-se que os destinatários localizados em outras unidades da federação, para as quais foram recolhidos o ICMS não são importadores, muito menos estabelecimento pertencente ao Defendente, mas, sim, clientes distribuidores de combustíveis que compraram o produto importado da defendente.

Sustenta que essa realidade que sepulta de plano a falsa ideia de ser equivocada a identificação do Estado da Bahia como Sujeito Ativo da obrigação tributária, conforme também descrito no item 2.5, correspondente ao item II, fl. 05, da Defesa, ao considerarem como simples local objeto do desembarço aduaneiro. Dessa forma, resta comprovada a ilegitimidade dos recolhimentos realizados para as demais unidades federativas.

Em relação ao alegado impedimento de comercializar, restrição essa imposta pela ANP (item 2.3, alínea “c”), assevera que em nada afasta a obrigação de recolher o imposto, uma vez que esse dever decorre da simples verificação da ocorrência do fato gerador, nesse sentido dispõe a Lei nº 7.014 /96.

Pondera que na tentativa de busca de mais uma saída para afastar a exigência do crédito fiscal constituído, Item 2.8 (Informação) e Item III da Defesa, fls. 08 e 11 - invoca o “Princípio do Destino”. Destaca que, razão alguma assiste ou socorre o defendant, posto que o Auto de Infração se circunscreve, tão-somente, à ocorrência do fato gerador relativo à entrada no território da Bahia da importação de mercadorias do exterior. Portanto, não alcançou tributação de operação posterior alguma à fase da importação e se houvesse o fato gerador seria distinto e próprio para o momento da sua ocorrência.

Menciona que por último, o autuado requereu perícia, pedido que diz entender deva ser rechaçado de logo, por se tratar de matéria plenamente aclarada nos autos, consubstanciada na documentação que a instrui (DIs, Notas Fiscais, Memória de Cálculos e Demonstrativos de Débitos) e na evidência da legislação aplicável na espécie.

Assinala que se infere de tudo quanto exposto que o Auto de Infração teve como causa determinante a comprovação do deliberado procedimento do defendant de não recolher o ICMS ao Estado da Bahia sobre as mercadorias importadas do exterior.

Observa que o estabelecimento situado na Bahia é irrefutavelmente o destinatário físico do produto e importador de fato, formalmente tem a filial Pernambuco, operacionalizado através de armazenamento em tanques alugados no TEQUIMAR S. A., em Aratu - Candeias - BA, e deste realizadas todas as entradas e saídas de mercadorias importadas, condição que revela em sua plenitude o Estado da Bahia como sujeito ativo do crédito tributário, reconhecimento que restou ratificado pelo próprio Defendente, fls. 176 - parte final, assim declarado em sua defesa:

“Importante verificar ainda, por oportuno, que a armazenagem dos produtos importados se deu no Estado da Bahia, de onde restou iniciado o trânsito físico quer para as distribuidoras de combustíveis ali estabelecidas quanto para aquelas situadas nas demais Unidades da Federação.”

Registra que no mesmo sentido, os destinatários localizados em outras unidades da federação, para as quais foram recolhidos o ICMS não são importadores, muito menos estabelecimento

pertencente ao defendant, mas, sim, clientes distribuidores que compraram o produto importado.

Afirma se tratar de operação de venda originária de estabelecimento da Bahia (TEQUIMAR), que não pode ser confundida com importação, muito menos considerar compradoras como importadoras, fato que comprova a irregularidade e ilegalidade do procedimento e reafirma o direito da Bahia ao crédito integral do ICMS constituído através do auto de infração.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Em manifestação às fls. 154 a 162 o Autuado, depois de sintetizar o teor da informação fiscal prestada, afirma que a informação fiscal, contraditória e dissociada da motivação esposada no lançamento, não merece ser conhecida.

Registra que, como narrado, o lançamento de ofício foi direcionado a seu estabelecimento (contribuinte sediado no Estado de Pernambuco), sendo-lhe exigido o ICMS incidente sobre operações de importação de combustíveis derivados de petróleo.

Diz que confrontado com o fato de que (estabelecimento importador) está sediado no Estado de Pernambuco e, consoante a iterativa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o sujeito ativo da relação tributária é, nesses casos, o Estado onde tiver domicílio o estabelecimento importador, independentemente do local do desembarque aduaneiro (ARE 989361/RS), a autoridade lançadora, no afã de “salvar” o seu equivocado lançamento, estabeleceu novas (e inusitadas) premissas que supostamente subsidiariam a exigência fiscal.

Destaca que com esse nítido intento, foi afirmado na informação fiscal que: *i*) as mercadorias importadas tiveram “por destinatário e operacionalidade na unidade Bahia, razão pela qual lhe é devido integralmente o recolhimento do ICMS”; *ii*) o “estabelecimento utilizado para esse fim tem por base tanques de armazenagem alugados do TEQUIMAR S/A - Porto de Aratu - Candeias - BA”; *iii*) a unidade da Bahia é, ao mesmo tempo, importadora de fato e destinatário físico das importações, e como tal titular absoluto ao direito do crédito do imposto; e, *iv*) “considerando-se os destinatários localizados em outras unidades da federação, para as quais foram recolhidos o ICMS não são importadores, muito menos estabelecimento pertencente ao defendant, mas, sim, clientes distribuidores de combustíveis que compraram o produto importado da defendant”, restaria “comprovada a ilegitimidade dos recolhimentos realizados para as demais unidades federativas”.

Observa que em flagrante alteração da substância e das razões do lançamento (promovido em total descompasso com a iterativa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal), a autoridade lançadora criou uma fictícia “unidade da Bahia”, “ao mesmo tempo, importadora de fato e destinatário físico das importações, e como tal titular absoluto ao direito do crédito do imposto”, criação sem qualquer substrato fático ou jurídico, visto que não possuía à época das importações estabelecimento no Estado da Bahia, razão pela qual celebrou contrato com a empresa TEQUIMAR S/A para fins de armazenagem temporária dos combustíveis importados. Ora, se não possuía estabelecimento no Estado da Bahia, estando sediada no Estado de Pernambuco, tendo contratado espaço provisório para armazenamento dos combustíveis importados, não há que se falar em “unidade da Bahia” que ostentasse a condição de importador de fato e destinatário físico das importações.

Prossegue aduzindo que, se assim fosse, adotando-se o absurdo entendimento manifestado pela autoridade lançadora na informação fiscal, o lançamento teria obrigatoriamente que declarar a existência de operação simulada com o intuito (único) de elidir a cobrança do ICMS pelo Estado da Bahia, decretando a nulidade e ineficácia da totalidade das operações realizadas, identificando a citada “unidade da Bahia” e exigindo o imposto do real importador.

Pondera que nesse cenário, a “unidade da Bahia” (“importador de fato e destinatário físico das importações”) corresponderia ao estabelecimento utilizado para armazenagem e responsável pelas “sucessivas movimentações comerciais”, ou seja, TEQUIMAR S/A, situação que redundaria,

necessária e obrigatoriamente, na nulificação do Auto de Infração por erro na identificação do sujeito passivo.

Frisa que não tendo fundamentado o lançamento na identificação de ato simulado perpetrado por “importador de fato e destinatário físico das importações” perfeitamente identificado como beneficiário da simulação, não poderia a autoridade lançadora, nesse momento, subverter completamente a lógica da exigência fiscal para criar novos fatos e fundamentos, não colocados inicialmente e até agora nunca por ele comprovados.

Registra que em outra inusitada afirmação, a despeito de considerar operações de remessa do combustível importado para estabelecimentos distribuidores de combustíveis, a autoridade lançadora desconsiderou a competência tributária exclusiva dos Estados onde se encontram localizados os destinatários finais dos combustíveis para cobrança do ICMS e, por si, decretou a “ilegitimidade dos recolhimentos realizados para as demais unidades federativas”.

Revela que, abstraindo-se a questão da incompetência da autoridade lançadora para fazer letra morta do princípio do destino, a constatação de que parcela dos combustíveis importados tiveram por destinatários estabelecimentos distribuidores situados fora do Estado da Bahia impede a exigência da totalidade do ICMS devido nas operações por essa unidade federativa.

Aduz que sendo o ICMS incidente sobre todas as operações com combustíveis derivados de petróleo, inclusive aquelas de importação, é devido ao Estado de destino (onde se encontram localizados os seus consumidores finais e local onde se encerra a cadeia de circulação dos produtos), o Estado da Bahia somente pode exigir o ICMS pertinente à parcela do combustível que foi remetida para distribuidores sediados no seu território - recolhimentos devidamente efetuados. O imposto restante, concernente a remessas efetuadas a distribuidores de outros Estados da Federação, não pode ser exigido pelo Estado da Bahia.

Conclui destacando que com essas considerações, resta comprovada a manifesta insubsistência dos argumentos expendidos pela autoridade lançadora na informação fiscal apresentada, reitera o seu pleito de Perícia e o requerimento de que seja conhecida e provida a impugnação apresentada para julgar total e manifestamente improcedente a exigência fiscal contida no auto de infração em comento.

Em nova informação sobre a manifestação, o Autuante, à fls. 167, destaca que mantém o teor da informação prestada, uma vez que o Defendente não apresentou em sua contextualização fato ou documento novo algum e conclui mantendo a autuação.

O Autuado se manifesta, fls. 185 a 194, reafirmando e enfatizando todas as suas razões de defesa e reiterando o julgamento pela improcedência do Auto de Infração.

À fl. 195, consta que os autos foram convertidos em diligência para que o Autuante elaborasse nova planilha de débito separando o ICMS importação e o ICMS ST e que fosse intimado o Autuado a demonstrar onde, de fato se deu o consumo dos combustíveis objeto da autuação.

O Autuante, fls. 200 a 205 o Autuante assinala inicialmente que em despacho de fl. 195, decidiu a 2^a Junta de Julgamento Fiscal enviar esses autos à COPEC, órgão competente e responsável pela lavratura do respectivo auto de infração, para que seja elaborada nova planilha de cálculo de forma a ser individualizado o valor do ICMS importação e ICMS importação/substituição, por mês e nota fiscal de entrada.

Determinou, também, ao autuado comprovar as UF em que se efetivou o consumo do combustível importado, vinculando-o à Declaração de Importação - DI, Nota Fiscal de Entrada - NFe e Conhecimento de Transporte - CTe.

Salienta que o despacho em tela é resultado da recepção da Defesa, repetida pela segunda vez, fls. 185 a 194, depois de transcorrido mais de cinco meses da primeira, o que representa, sem sombra de dúvida, inovação procedural à luz do RPAF-BA/99.

Em razão disso, assinala que se faz imperiosa a manifestação sobre os repetidos questionamentos, exceto sobre a conceituação da responsabilidade direta e indireta do sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS na importação, que entendera como imposto distinto, além do quanto solicitado por essa Junta, o que agora faz na intenção de prestar os suficientes e necessários esclarecimentos para melhor compreensão.

Esclarece os questionamentos do Defendente:

1 – ICMS Normal – ICMS Importação e ICMS Substituição Tributária: sobre tais denominações entendera o defendente tratar-se de três tipos de impostos, e conclui que o auto de infração não os distinguiu ao cobrar o ICMS Normal e ICMS ST e utilizar fundamentação corriqueira do ICMS importação.

Observa o inexorável equívoco do entendimento esposado pelo defendente. Ora, o tributo é o Imposto sobre Operações de Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, e único objeto da exação fiscal.

Afirma não haver, portanto, como subsistir a ideia da tripartição do ICMS em impostos distintos, tão-somente, por associá-lo a um mero termo adjetivo didático à circunstância da hipótese de incidência, pois em nada afeta a essência e característica do tributo ICMS e nem poderia. No caso, a distinção entre Normal ou também próprio e substituição indica a cumulação de responsabilidade da obrigação principal do sujeito passivo da relação tributária própria e do terceiro contribuinte da transação, que em relação a este se dá em antecipação às suas operações comerciais subsequentes.

Revela que a importação de mercadorias do exterior, a exemplo das realizadas pelo defendente, não foge à regra ao conceito de ICMS Normal/Próprio e de sujeição à Substituição, seja de origem estrangeira ou nacional.

Em reflexo, assinala não se vislumbrar, como manifestado, nenhuma suposta confusão quanto ao imposto lançado no auto de infração e dos fundamentos de certeza e segurança da exigência do crédito fiscal, plenamente tipificados e vinculados a importação de mercadorias do exterior. Isso é o que se pode deduzir da literalidade dos seus termos.

Observa que, no mais, o que se vê são inconsistentes tentativas de convencimento do órgão julgador, por absoluta falta de substância nos fundamentos, os quais não se mostram capazes de desconstituir o crédito lançado, porque dissociados dos fatos e provas constantes dos autos.

No mérito, frisa que a Defesa repetidamente sustenta não ser a Bahia o sujeito ativo da obrigação tributária, sob duas vertentes, a uma, porque não é o Estado destinatário físico das mercadorias importadas, a duas, porque não é o Estado de consumo, com o que entendem ser excludentes da Bahia como credor do imposto.

Registra que não estar pacificada a definição da titularidade do sujeito ativo do crédito do ICMS incidente sobre a importação de mercadoria do exterior, quer seja do ponto de vista jurisprudencial e da vigente legislação normativa geral e estaduais.

Embora não seja aqui sede de tal discussão, tem-se que a hipótese sob exame não se inclui nessa seara, considerando-se inexistente previsão legal de validade da relação fática do procedimento adotado pelo Autuado, como adiante comentado.

Afirma que as conexas e inafastáveis respostas às perguntas que se seguem, não deixarão restar qualquer dúvida da compreensão do direito ao creditamento do ICMS, incidente na importação, pelo Estado da Bahia:

1 – O que diz a legislação do ICMS do Estado da Bahia sobre o fato gerador do ICMS na importação?

- A Lei 7.014/96, instituidora do ICMS, assim define:

Art. 2º O ICMS incide sobre”:

[...]

"V - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, bem como a aquisição ou arrematação em licitação promovida pelo poder público de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados";

Registra que por sua vez, dispõe o RICMS-BA/12:

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".

Afirma que nesse contexto, ser indubitável que a Bahia se constitui em sujeito ativo do crédito do ICMS nos termos em que se desenvolveram as importações.

- II – *Em qual UF ocorreram os desembaraços e entradas físicas das mercadorias importadas?*
 - As duas situações ocorreram no Estado da Bahia, seguidas das sucessivas operações de vendas para distribuidoras ao longo do tempo, que em sua maioria ultrapassa o período de um mês.
- III – *Qual importação foi realizada para estabelecimento da importadora localizada em outra UF distinta da filial Recife?*
 - Nenhuma, todas as importações foram realizadas em nome do estabelecimento filial de Recife, mas com destinação, desembaraço e entrada física no Estado da Bahia, condição que caracteriza ilegal os recolhimentos realizados para outras UFs no desembaraço das importações, pois não existe desembaraço compartilhado, muito menos importadores numa só DI, fato que comprova ser a Bahia titular do direito ao crédito do ICMS na importação.
- IV – *Em quais UFs foram recolhidos o ICMS no desembaraço das importações na Bahia?*
 - Nesse aspecto, vale destacar que a autuada criou seu próprio procedimento. Portanto ao arrepio da lei, que consistiu em dividir o recolhimento do ICMS no desembaraço da importação na Bahia com outras UFs em que se encontravam os compradores, distribuidoras de combustíveis, e proporcionalmente à quantidade destinada, com emissão de Nota Fiscal de Entrada por UF. E nessa situação aplicou a legislação da UF destinatária, a exemplo da apuração da base de cálculo pelo PMPF específico, conforme guias de recolhimentos e memórias de cálculos apresentadas pela autuada. Assim, nessa condição, restou comprovado recolhimentos para, além da Bahia, Minas Gerais, Pernambuco, Goiás.
- Vale salientar que nem sempre a Bahia foi contemplada com parte quantitativa da importação e de recolhimento, nas situações em que havia outros destinatários com direcionamento parcial e integral.
- V – *Uma única DI comporta mais de um importador e desembaraços em várias UF's e recolhimentos?*
 - Obviamente que não. Uma DI, em conformidade com a legislação aduaneira, comporta apenas um importador, tanto quanto o desembaraço e recolhimento do ICMS para o Estado da situação. O que restou provado nos procedimentos adotados pela autuada foi uma anomalia jurídica, a teor do explicitado no item precedente.
- VI – *A autuada realizou importação por conta e ordem de terceiros em UF distinta entre si?*

- Não. Essa seria uma das hipóteses em que o importador seria o terceiro, onde o prestador de serviço se incumbiria de promover a importação e desembaraço, com recolhimento do ICMS para o Estado do importador destinatário das mercadorias.

VII – A importadora pode comercializar o produto importado diretamente para varejista ou somente para distribuidora?

- Sabidamente, por restrição normativa da ANP, somente para distribuidora, a qual cabe comercializar para o mercado consumidor através de vendas a postos de abastecimentos. Nesse sentido, também, é a convicção afirmada pela própria defendant, fato esse que se traduz, por via oblíqua, em confissão de reconhecimento da Bahia como titular do crédito do ICMS na importação, uma vez que as operações de vendas das mercadorias realizadas para distribuidoras não se confundem com importação, porque são operações subsequentes ao desembaraço, que nessa condição assumem o status de mercadorias nacionalizadas e assim tratada tributariamente.

VIII – O princípio de local de consumo se aplica à importadora?

- Como o próprio defendant sustentou em sua defesa, caracteriza-se pelo deslocamento do imposto para a UF onde se venha verificar o encerramento da cadeia de circulação do produto.

Sucede, todavia, que essa fase é distinta da importação e corresponde a operação de revenda de mercadoria nacionalizada, adquirida da importadora pela distribuidora, a qual é responsável pela obrigação tributária a nível de consumo, através dos postos de abastecimentos. Portanto, não se confunde as tributações devidas pelas mercadorias importadas e suas revendas, uma vez que têm base de cálculo, fato gerador e sujeito passivo distintos, em decorrência caracteriadamente de operações internas e externas.

Com efeito, conclui-se como prejudicado o item 2 do despacho em demanda da 2^a Junta de Julgamento Fiscal, que determina ao Impugnante para que comprove o consumo dos combustíveis dentro e fora da Bahia, dada a sua irrelevância, no tocante a exigência do imposto, considerando-se, como já relatado anteriormente, momentos de incidência e sujeito passivo, que poderá também se estender a ativo, por serem distintos.

Relativamente à planilha solicitada, informa que elaborou com detalhamento por nota fiscal de entrada, DI, ICMS Importação e ICMS Importação/Substituição e colaciona às fls. 206 a 211.

E como já descrito anteriormente, usou a terminologia ICMS/Normal, com o objetivo de próprio para diferenciar do ICMS Substituição, não havendo nisso nenhuma outra repercussão, pois o fator determinante assenta unicamente no fato gerador que é a importação, cujos valores são recolhidos conjuntamente no desembaraço alfandegário.

Esclarece que inexiste qualquer divergência entre os valores apurados do ICMS devidos na importação e substituição, inclusive foram apurados separadamente. Embora tenha havido pelo impugnante questionamento a esse respeito, suas planilhas e recolhimentos apresentam valores unificados, embora devesse recolher em DAEs separados, conforme o código de receita de cada uma delas.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Nova diligência foi solicitada, fl. 214, para que fosse disponibilizada, ao Impugnante, cópia da planilha elaborada no atendimento da diligência anterior e acostada às 206 a 211.

O Autuado, às fls. 225 a 232, se manifesta acerca do resultado da diligência fiscal nos termos que se seguem.

CERCEAMENTO DE DEFESA - DA CONFESSÃO DE NULIDADE

Afirma que a resposta à diligência fiscal realizada pelo Autuante evidencia a total nulidade do presente auto de infração. Isto porque, antes de responder aos questionamentos elaborados pela Junta Fiscal de Julgamento, a Fiscalização tenta demonstrar, de forma infrutífera, que o ICMS-Importação, o ICMS-Normal e o ICMS - ST seriam uma coisa só.

Assinala ser óbvio que a presente resposta busca confundir os julgadores com tal justificativa. Por mais que o ICMS sabidamente seja um imposto único, é amplamente difundido que as

materialidades, as bases de cálculo e os sujeitos passivos variam bastante, a depender do tipo de ICMS (se ICMS-Importação, se ICMS próprio ou se ICMS-ST).

A mero título exemplificativo, revela ser amplamente sabido que o ICMS-Importação incide sobre operações de importação, sendo o contribuinte aquele que realizou a importação, e que, portanto, comprou a mercadoria estrangeira no exterior; por outra via, o ICMS Normal é devido quando é realizada uma compra e venda de mercadoria em território nacional, cujo contribuinte é o vendedor. Continua esclarecendo que são regimes, materialidades e operações completamente diferentes. Tanto é assim, que o próprio código de recolhimento do imposto é distinto, justamente para definir o regime jurídico pertinente a cada tipo de ICMS.

Registra que, efetivamente há a obrigação de pagamento destes três tipos de impostos para uma mesma operação de importação. No entanto, as hipóteses de incidência de cada um deles são distintas, de modo que a autuação não pode deixar de esclarecer cada uma delas e identificar o reflexo de umas nas outras.

Salienta que a própria autuação discrimina os ICMS próprio e ST, como se cobranças distintas fossem e a própria planilha apresentada na presente resposta de diligência isola os valores de cada tipo de ICMS.

Destaca que em outros termos: a resposta a diligência defende que o ICMS é uno, mas na hora de calcular e de apontar as dívidas do imposto, os valores são discriminados, demonstrando, a completa incongruência da resposta à diligência.

Assevera que, ante tal quadro, afigura-se evidente o descompasso entre a infração discriminada na autuação e o enquadramento legal realizado. Enquanto o fundamento utilizado na autuação (destinação física) refere-se ao ICMS Importação, a autuação descreve que o ICMS que deixou de ser pago foi o ICMS próprio e o ICMS ST.

Observa que o CONSEF tem jurisprudência pacífica no sentido de que a ausência de consonância entre o enquadramento da infração e a pretensão fiscal são causa de nulidade citando como precedente o Acórdão JJF Nº 0144-05/10.

Desse modo, afirma ficar patente que o Auto de Infração, objeto do presente julgamento, é nulo de pleno direito, tendo em vista que a sua fundamentação, confusa e equivocada, acaba por impedir o exercício adequado do direito de defesa da empresa autuada.

ILEGITIMIDADE ATIVA DO ESTADO DA BAHIA OU PASSIVA DA AUTUADA - INEXISTÊNCIA DE ESTABELECIMENTO NA BAHIA

Aponta outro aspecto irregular da autuação, que acabou sendo comprovado pela resposta à diligência ora tratada, é a ausência de legitimidade do Estado da Bahia para cobrar o imposto em discussão, ou, em contraposição a esse entendimento, a ilegitimidade passiva do Autuado. Isto porque, a resposta a diligência insiste em afirmar que o destinatário final do produto estava localizado no Estado da Bahia, mas não tece uma única palavra acerca da inexistência de estabelecimento de sua empresa no Estado da Bahia.

Registra que conforme a legislação descrita na resposta à diligência, mais precisamente o inciso I, do art. 435, do RICMS-BA/12, cabe o pagamento do Imposto à Unidade Federada onde estiver situado “o estabelecimento da pessoa jurídica em que ocorrer a entrada física das mercadorias ou bens”. Prossegue indagando, como lhe aplicar tal dispositivo, se não possuía estabelecimento na Bahia. Frisa que essa situação específica é tratada pela Lei Complementar 87/96.

Lembra que o local da ocorrência do fato jurídico tributário do ICMS Importação foi tratado no art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96, que dispõe que, tratando-se de bem importado do exterior, o local da operação, para efeitos de cobrança do imposto, é o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física da mercadoria. Ao reverso, o mesmo artigo em sua alínea “e” identifica, como local da operação, o domicílio do adquirente, quando este não estabelecido na unidade da Federação em que se verificou a entrada física (caso dos autos).

Pondera que, mesmo se adotando a interpretação restritiva de que o sujeito ativo do ICMS-Importação seria o Estado em que estiver situado o estabelecimento da pessoa jurídica em que ocorrer a entrada física do bem importado, que, como já demonstrado na Impugnação apresentada, é completamente equivocada e destoante do entendimento assentado Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, a empresa autuada jamais poderia figurar no polo passivo da autuação, uma vez que, na época dos fatos geradores, não possuía qualquer estabelecimento no Estado da Bahia.

Sustenta que na realidade, após desembaraçadas, as mercadorias importadas foram temporariamente armazenadas em tanques da Tequimar S/A, empresa localizada no Porto de Aratu-Candeias-BA, que tem por atividade a prestação de serviço de armazém geral. Assim, caso seja considerada a entrada física, isoladamente como critério para a definição dos sujeitos participantes da relação obrigacional tributária, tal entrada jamais poderia ocorrer em um estabelecimento da Autuada situado na Bahia.

Assevera restar claro, portanto, que o produto importado não ingressou fisicamente no estabelecimento da Autuada por conta, única e exclusivamente, de logística. Não havia à época tanque suficiente para armazenar todo o volume importado lá em Pernambuco.

Frisa que pouco importa se o bem foi fisicamente entregue a pessoa diversa daquela que realizou a importação. Uma vez adquirido o produto, este pertence àquele que promoveu a importação, destinatário jurídico da mercadoria, que tem sobre ela, portanto, disponibilidade jurídica, podendo transferir a terceiros se assim o desejar, como o fez. Prossegue destacando que esse mesmo raciocínio deve ser aplicado ao se interpretar o art. 435, inciso I, do RICMS-BA/12, dispositivo em que se pautou a autuação e que foi transscrito na resposta à diligência ora tratada.

Sustenta restar claro, portanto, a improcedência do Auto de Infração, tendo em vista que o Estado da Bahia é parte ilegítima para efetuar a cobrança do ICMS-Importação, uma vez que o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria, ora peticionante, não está nele localizado. Ademais, ainda que se entendesse, em detrimento de interpretação conforme à Constituição Federal, verificada nos precedentes do STF, pela prevalência do critério da localização do estabelecimento destinatário da entrada física da mercadoria, ainda assim o Estado da Bahia não seria parte legítima para efetuar a constituição e cobrança do imposto, uma vez que, à época dos fatos geradores, inexistia qualquer estabelecimento seu neste Estado, em que pudesse ingressar as mercadorias importadas.

ILEGITIMIDADE DO ESTADO - PRINCÍPIO DE DESTINO

No tocante ao princípio do destino, mencionado na resposta ao quesito VIII, da diligência, afirma que o Autuante entra em contradição, defendendo que o ICMS Importação é diferente do ICMS próprio e do ICMS ST (pensamento distinto daquele estabelecido no início da resposta à diligência), de modo que tal princípio não se aplicaria ao caso.

Diz ficar evidente que as premissas da autuação são modificadas apenas em favor do Fisco. Se o ICMS é uno, o princípio de destino se aplica integralmente.

Observa que no caso de combustíveis, o princípio de destino se aplica integralmente, e independentemente de se tratar de combustível nacional ou importado. No presente caso, o ICMS devido foi recolhido efetivamente para o Estado Federado no qual se verificou o consumo do combustível, inclusive tendo o Estado da Bahia (como inclusive admitido pela própria autuação, que deduziu os valores recebidos quando da quantificação do suposto crédito tributário) recebido o ICMS sobre a parcela do combustível que foi destinada aos contribuintes nele (=aqui) estabelecidos.

Por isso, afirma ser evidente a improcedência da presente cobrança, a qual busca exigir imposto que não pertence ao Estado da Bahia, ante a aplicação do princípio do destino.

Registra, conforme mesmo mencionado pelo Autuante, que houve o recolhimento do imposto para todos os Estados para os quais foram vendidos os produtos (combustíveis) importados, de

modo que todos os titulares da receita do ICMS receberam as suas parcelas, conforme houve o consumo do produto (combustíveis) nos seus respectivos territórios.

Pondera que se deve ter em mente, ainda, que caso o ICMS fosse todo recolhido para o Estado da Bahia, como pretendia o Autuante, ainda assim, posteriormente, os valores de imposto deveriam ser redistribuídos, mediante o sistema SCANC, para aqueles Estados onde foram consumidos os produtos (combustíveis), justamente em nome do princípio do destino, de modo que em nada alteraria a receita que receberia o Estado da Bahia.

Assevera que inexistiu qualquer prejuízo para o erário baiano. Ainda que o Autuante entenda que o procedimento adotado não foi o mais correto, isto não implicou falta de recolhimento do imposto e isso não ocasionou, repita-se, qualquer prejuízo ao Estado da Bahia.

Por fim, reitera o seu pleito de Perícia e o requerimento de que seja conhecida e provida a impugnação apresentada para julgar improcedente a exigência fiscal contida no auto de infração em comento.

Em diligência, fl. 235, foi solicitado para que o Autuante elaborasse nova planilha que possibilite a visualização separada, por mês, por nota fiscal as parcelas do ICMS Importação e ICMS ST e, em seguida, que fosse intimado o Autuado a apresentar para cada Declaração de Importação, onde de fato se deu o consumo dos combustíveis.

O Autuante às fls. 239 a 241, informa que o despacho de fls. 195, para o qual o auditor fiscal subscritor foi instado a prestar informação e elaboração de nova planilha, que os mesmos foram tempestivamente atendidos, conforme fls. 200 a 212, em face do que reitera e ratifica integralmente o conjunto das informações contextualizadas.

Por outro lado, com base na referida planilha, afirma anexar nova planilha com transcrição dos valores totais do ICMS devidos ao Estado da Bahia, discriminados pelas parcelas normal (obrigação própria do importador) e da substituição tributária (responsabilidade do importador), detalhado, também, por mês, ano e DI.

Ressalta que os cálculos apurados e lançados nos autos de infrações foram realizados em conformidade com a legislação do ICMS da Bahia, especialmente no tocante a alíquota e o PMPF e sem nenhuma alteração nas informações relacionadas.

Diz que, com relação ao item 2, é preciso, inicialmente, que se considere a normatividade da legislação tributária quanto ao seu alcance e aplicabilidade factual, temporal e espacial. No caso, tenha-se presente que a autuação tem como fato imponível a sujeição da obrigação tributária do ICMS sobre a importação de mercadoria do exterior, tendo-se por fase conclusiva o desembarque aduaneiro, momento em que se paga os impostos, taxas, despesas afins e se dá a nacionalização da mercadoria importada, circunstância que legitimou a lavratura do auto de infração.

Assevera ser irrelevante a destinação que se dê posteriormente ao desembarque da mercadoria importada, porque na importação a única relação tributária está vinculada ao sujeito ativo e passivo da obrigação.

Sustenta não haver que se falar em tributação de operações subsequentes à importação do exterior, porque estranho e impertinente ao auto de infração. A hipótese suscitada seria de fiscalização específica e distinta da importação, razão pela qual é manifesta a impertinência do autuante de praticar atos não vinculados ao fato da autuação.

Reproduz trecho da informação prestada às fls. 204 e 205, págs. 5 e 6, sob o título: “O princípio de local de consumo se aplica à importadora?”.

No entanto, supostamente, se cabível o fosse seria ato de iniciativa e voluntário do próprio Impugnante, por se tratar de informações e documentos em seu poder e interesse defensivo, como elemento em contraprova e desconstituição da exigência de ofício do crédito fiscal.

Salienta que o Impugnante já se manifestou sobre o despacho em comento, fls. 225 a 233, e não fez nenhuma referência, nesse sentido, como interesse de produção em contraprova em sua defesa.

Observa que em todas as manifestações do contribuinte é que ele confunde, repisadamente, e tenta confundir a todos, que as várias hipóteses de incidências do imposto, o sujeito passivo da obrigação tributária e sua substituição como situações em que um mesmo imposto dá nascimento a outros da mesma família, mas distintos entre si. São “espécies” que por sua natureza dispensa o processo legislativo, porque legalmente só existe um ICMS.

Afirma que o entendimento defensivo, está totalmente desprovido de fundamento jurídico e, portanto, sem qualquer respaldo, pois não é, ao menos, relacionado ao ICMS de que trata os autos desse processo.

Frisa que a prevalecer a tese sustentada, extrai-se, por corolário, a confissão incontroversa de débito do imposto “ICMS - ST” sob o Código de Receita N° 1145 - (ICMS Antecipação Tributária-Anexo 01 - RICMS), considerando-se que todos os recolhimentos realizados nas importações foram unicamente do imposto “ICMS - Importação” sob o Código de Receita N° 0903 - (ICMS Importação - Contribuinte Inscrito).

Conclui destacando que em face aos consistentes fundamentos fáticos e jurídicos que consubstanciam o auto de infração, os quais o tornam apto à produção dos efeitos pertinentes, ratifica, integralmente, pela sua procedência em todos os seus termos.

Essa 3ª JJF, fls. 245 e 247, solicita a emissão de Parecer à PGE no sentido de nortear a fiel aplicação da legislação de regência do ICMS sobre a matéria objeto da autuação.

Consta às fls. 251 a 253, o Parecer PROFIS-NCA N° 202040 771-0:

“Consulta-nos a 5ª JJF do CONSEF, em resumo, acerca do atual posicionamento do Poder Judiciário sobre a sujeição ativa do ICMS Importação, tendo em vista o Recurso Repetitivo tombado sob o número 520, com a efetiva repercussão jurídica no caso concreto.”

Neste passo, antes de adentrarmos no exame do caso concreto, cabe-nos tecermos algumas considerações sobre a cobrança do ICMS sobre as operações de importação, especialmente a celeuma sobre o sujeito ativo do tributo, vejamos.

O lastro normativo da incidência do ICMS sobre as importações tem como berço o artigo art. 155, § 2º, IX da CF/88, que dispõe que o imposto devido sobre a entrada de mercadoria importada do exterior será atribuído “ao estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”.

No âmbito infraconstitucional, a LC n° 87/96 no seu art. 11, 1, ‘d’, fixou que o local da operação de importação será “o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física”.

A redação da norma da Lei Complementar, justamente, foi o estopim de toda discussão sobre o tema, devidamente finalizada pelo STF na decisão proferida no AgRE 665.134 (Tema 520 da Repercussão Geral), com a fixação do que se entende como destinatário final indicado na CF/88.

Nesse cenário, o STF finalizou o julgamento de caso sobre o tema fixando, por unanimidade, a seguinte tese proposta pelo relator:

“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.”

Considerou o STF que o destinatário final indicado no art. 155, § 2º, IX da CF/88 deveria ser interpretado como o destinatário jurídico da operação, sedimentando a jurisprudência atual sobre o tema, tendo como norte para incidência do ICMS - importação a transferência de domínio, ou seja, a operação de compra e venda realizada entre exportador e importador.

O ministro Relator Edson Fachin destacou que “o dinamismo das relações comerciais não comporta a imposição da entrada física da mercadoria no estabelecimento do adquirente-importador para configurar a circulação de mercadoria”.

Diante disso, declarou a constitucionalidade parcial, sem redução de texto do art. 11, I, “d”, da LC nº 87/96, para afastar a interpretação de que o local da operação seria apenas e necessariamente o da entrada física da mercadoria, concluindo que “*em relação à importação por conta própria, não há maiores dúvidas (...), o sujeito ativo da obrigação tributária é o estado-membro tributante no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria*”.

Assim, restou definido que o destinatário jurídico (i) em operações de importação por conta e ordem de terceiro é o adquirente da mercadoria e contratante da prestação de serviços de despacho aduaneiro e (ii) em operações de importação sob encomenda é a empresa importadora (em regra Trading Companies) a qual, posteriormente, revenderá a mercadoria importada ao encomendante.

Estabelecidas as premissas do novo posicionamento do STF, passemos a análise do caso concreto, antes, porém, adentrando brevemente sobre as modalidades de importações.

As importações de produtos e mercadorias do exterior podem ser efetivadas de três formas: direta, por conta e ordem de terceiros e por encomenda.

A Importação Direta ou própria é aquela operação de compra realizada fora do país pela própria empresa habilitada para a importação junto à Receita Federal, sem que haja a presença de qualquer intermediário. Neste tipo de importação o sujeito ativo é o Estado onde está sediado o importador, uma vez que o importador é o próprio consumidor final dos produtos, quando da realização da importação.

Segundo art. 2º da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.861/2018, a importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa - a importadora - a qual promove, em seu nome, o Despacho Aduaneiro de Importação de mercadorias adquiridas por outra empresa - a adquirente - em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

Por fim, na importação por encomenda, a trading adquire as mercadorias no exterior com recursos próprios, importa a mercadoria e revende essa mercadoria no Brasil para o cliente encomendante, assemelhando-se com uma importação direta.

Em face do expedito, tratando-se, como efetivamente o é, as operações objeto do lançamento como operações de importação por conta e ordem de terceiros (distribuidoras de combustíveis), conforme confessada pela própria autuada na sua peça de fls. 156, necessário se faz a perfeita identificação dos terceiros adquirentes dos produtos importados do exterior, inclusive com a juntada dos contratos de compra e venda, para que seja possível definir o sujeito ativo da exação.

Uma vez identificado que os adquirentes das mercadorias importadas pelo autuado estão dentro do território baiano, seguindo o novo entendimento do STF sobre a questão, de fato, o sujeito ativo do imposto é o Estado da Bahia, destino físico das mercadorias.

Em sendo assim, tendo em vista que o combustível foi destinado a empresa no território baiano, precisamente a TEQUIMAR S.A, presume-se que o destino final dos mesmos se deram dentro do Estado da Bahia, salvo se comprovado pelo autuado, por intermédio de faturas comerciais vinculadas aos Documentos de Importação, que as empresas adquirentes possuem sede em outras unidades da federação.

Neste sentido, entendemos imperioso que a autuada seja intimada para carrear aos autos as faturas comerciais (INVOICE) que evidenciem que os destinatários finais (distribuidoras) não estão dentro do território baiano, certificando-se, com lastro na documentação dessas transações, a quem o exportador transferiu a propriedade da mercadoria importada e quem a adquiriu para se estabelecer qual será o destinatário jurídico da importação e a qual Estado o ICMS deve ser recolhido”.

Dada ciência do teor do Parecer da PROFIS, fl. 267, o Defendente se manifesta às fls. 276 a 284, depois de reproduzir suas razões de defesa, com relação ao Parecer da PROFIS Nº 202040771-0, ressalta que, em breve síntese, reafirma as alegações defensórias, notadamente acerca da iterativa manifestação do STF no sentido de que quem seria o sujeito ativo do ICMS devido pela exportação de mercadorias do exterior, qual seja, “o estado-membro tributante no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria(trecho da decisão do Ministro Relator, Edson Fachin, nos autos do

AgRE 665.134 - Tema 520 de Repercussão Geral, transcrita à fl. 251. Diz que em suas considerações finais, o Parecer manifesta à fl. 253, entendimento no sentido de que “a autuada seja intimada a carrear aos autos as faturas comerciais (*INVOICE*) que evidenciem que os destinatários finais (distribuidoras) não estão em território baiano”.

Diz ser imperioso asseverar que todas as operações de importação foram realizadas por conta própria (e não por conta e ordem de terceiros), consoante fazem prova o conjunto documental anexado aos autos no tocante às DIs e notas fiscais de entrada de importação, e que agora se faz acrescentar pela juntadas das *INVOICES* - Doc. 01)

Destaca que a assertiva consignada no Parecer de que teria confessado, à fl. 156, ter realizado importação por conta e ordem não correspondem à realidade. Informa que apenas expos que o procedimento de comercialização interna (e não de importação) de combustíveis sofre restrições com relação à venda do produto, diretamente importado por seu estabelecimento no mercado interno. Explica que não poderia vender o produto importado diretamente para estabelecimentos varejistas (postos de combustíveis) ou consumidor final, pois o óleo diesel passível de comercialização, para fins de utilização, no mercado nacional é o produto (adicionado de biodiesel) que as distribuidoras comercializam após terem realizado o blend (mistura de óleo diesel e biodiesel).

Assevera que o que está dito à fl. 156, é que não poderia vender o óleo diesel importado (sem ser misturado ao biodiesel) a não ser para distribuidoras de combustível, contudo isso não decorre que teria firmado, com possíveis adquirentes, contratos de importação por conta e ordem.

Observa que o fato de o óleo diesel, importado somente estar apto a ser comercializado para distribuidora, não altera a natureza das importações realizadas que foram na modalidade direta e por conta própria, consoante documentos relativos às importações e desembaraços aduaneiros anexados aos autos.

Arremata frisando que à evidência dos documentos e das conclusões do parecer acerca do assunto, calçada em manifestação do STF em sede de Recurso Repetitivo, não lhe resta mais do que reafirmar a firme convicção de que, comprovada a manifesta insubsistência dos argumentos expendidos pela autoridade lançadora (no lançamento de ofício e na informação fiscal apresentada), seja conhecida e provida a impugnação apresentada para julgar total e manifestamente improcedente a exigência fiscal contida no Auto de Infração.

Essa 3ª JJF em diligência à fl. 314, solicita que seja informado se houve venda realizada pela impugnante em relação à Importações a que se referem o presente lançamento para destinatários sediados neste Estado da Bahia e que fossem elaborados dois demonstrativos informando separadamente em um deles o ICMS IMPORTAÇÃO e ICMS-ST em função da destinação dos combustíveis para distribuidoras estabelecidas no Estado da Bahia e outro para as destinadas para outros estados da Federação.

O Auditor Fiscal designado apresenta o resultado da diligência às fls. 319 e 320, nos termos que se seguem.

Informa que o Autuado é uma empresa domiciliada em Pernambuco e realizou importações através de um porto baiano, TEQUIMAR S.A., em Aratu - Candeias - BA. Diz que, nesse contexto, efetivamente realizou vendas para contribuintes domiciliados na Bahia. Com relação à segregação do ICMS, Normal e substituição tributária, afirma ser importante sublinhar que, independentemente do método do cálculo o Autuado ao definir pelo PMPF ou MVA, dos dois o maior, conforme regera prevista na legislação do ICMS da Bahia, sempre adotou o PMPF, por ser este referencial o maior à época das importações.

Assinala que o Autuado ao invés de recolher a totalidade do ICMS proporcionado pelas Declarações de importações para o Estado da Bahia, optou por efetuar os recolhimentos do ICMS em separado, conforme a destinação física dos combustíveis para as unidades federadas.

Registra que em outra hipótese poderia ter recolhido o ICMS apurado proporcionado pelas declarações de Importação e recolhido totalmente para o Estado da Bahia e, posteriormente as operações interestaduais geradas pelo Autuado seriam registradas através do Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis - SCANC, com o devido repasse para as outras unidades da Federação e também pelo ressarcimento decorrente de variação de carga tributárias do ICMS - em função do recolhimento do ICMS total, proporcionado pela DIS.

Declarou a dificuldade para atender o segundo ponto da diligência em relação às empresas com domicílio fiscal em outro Estado, uma vez que a SEFAZ-BA não tem instantaneamente acesso às notas fiscais eletrônicas não destinadas ao estado da Bahia.

O Autuado apresenta memorial, fls. 330 343, depois reproduzir sinteticamente toda a instrução dos autos acrescentou que a PGE e esse próprio CONSEF já reconheceram não apenas a ausência de modulação (e aplicabilidade aos casos envolvendo a exigência do ICMS Importação) do TEMA 520, mas a adoção da interpretação do STF como precedente obrigatório.

Arremata asseverando que a PGE e esse próprio CONSEF já reconheceram não apenas a ausência de modulação (e aplicabilidade aos casos envolvendo a exigência do ICMS Importação) do Tema 520, mas a adoção da interpretação do STF como precedente obrigatório, reproduzindo, inclusive trecho do Acórdão JJF N° 0020-05/23 deste CONSEF:

“A. I. N° - 206955.0003/19-1 ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA PUBLICAÇÃO - INTERNET – 14.03.2023 5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO JJF N° 0020-05/23-VD (...) 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. IMPORTAÇÃO DIRETA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO EM OUTRO ESTADO. DESTINATÁRIO JURÍDICO.

O sujeito ativo do ICMS Importação é o Estado de localização do importador, ou seja, a unidade federada onde se encontra a pessoa que promoveu juridicamente a internação da mercadoria no território brasileiro, ainda que o ingresso físico dos bens tenha se verificado no território de outro Estado.

No caso em exame a titularidade do ICMS é do Estado da Bahia, onde está localizado o destinatário jurídico da operação de importação.

O Imposto foi indevidamente recolhido pelo contribuinte em favor do erário de São Paulo, por onde ingressou fisicamente as mercadorias originárias do exterior. Com o reconhecimento pelo pleno do STF da repercussão geral (Tema 520), os dispositivos da Lei Complementar nº 87/96 que estabeleciam que o ICMS deveria ser recolhido em favor do Estado de destinação física das mercadorias, assim como toda a legislação decorrente, perderam eficácia. Nenhum operador do direito, inclusive o fisco, podem aplicar aqueles dispositivos, sob pena de ofensa direta ao texto da Constituição, lei maior do país, e de estarem sujeitos ao manejo de Reclamação perante o Tribunal Excelso em caso de decisão divergente.”

Arremata destacando que feitos os presentes esclarecimento, e à evidência do vastíssimo conteúdo documental probatório já colacionado pela Impugnante aos autos, considerando ainda as conclusões do PARECER PROFIS NCA N°. PGE 202040771-0, a recente decisão do CONSEF (unânime, no Acórdão JJF N° 0020-05/23-VD oriundo da 5^a Junta Fiscal de Julgamento, em anexo) acerca do assunto, calcada em manifestação do STF em sede de Recurso Repetitivo (TEMA 520), não lhe resta mais do que reafirmar a firme convicção de que, comprovada a manifesta insubstância dos argumentos expostos pela autoridade lançadora (no lançamento de ofício e nas 5 informações fiscais apresentadas), seja conhecida e provida a impugnação apresentada para julgar total e manifestamente improcedente a exigência fiscal contida no auto de infração em comento.

Na assentada do julgamento, o Patrono do Autuado, Dr. João Bacelar de Araújo, OAB/PE N° 19, que em sustentação oral reafirmou todas suas razões de Defesa já articuladas em sua Impugnação, manifestações e em memorial descritivo apresentado antes do julgamento. Participaram também do julgamento, Dr. Oscar Luiz Mendonça de Aguiar, OAB/BA N° 72.423 e Dr. Gabriel Pinheiro Freire de Carvalho, OAB/BA N° 72.423.

Atendendo solicitação do Relator, essa 3^a JJF deliberou pelo adiamento da leitura do Voto que ocorreu na sessão seguinte do dia 26/09/20133.

VOTO

Inicialmente, deve ser enfrentada a preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante sob o fundamento de que ocorreria ofensa ao exercício adequado do seu direito de defesa por descompasso entre a infração discriminada na autuação e o enquadramento legal realizado, uma vez que o fundamento utilizado na autuação (destinação física) se refere ao ICMS Importação, e descrição, em descompasso, consta que o ICMS que deixou de ser pago foi o ICMS próprio e o ICMS ST.

Depois de examinar as peças que integram os autos, constato que, apesar da citada descrição acrescida à acusação fiscal não exprimir de forma unívoca o aspecto central da irregularidade cometida e apurado no presente Auto de Infração, não vislumbro óbice algum para o entendimento pelo Autuado do que estava sendo acusado pela singela natureza das operações objeto da acusação fiscal. Eis que, o Impugnante demonstrou cabalmente, em sede de Defesa e em suas manifestações no transcurso do processo, a apreensão plena do objeto da ilicitude apontada. Abordou com total desenvoltura e de forma objetiva todos os argumentos articulados para sustentar suas razões defensivas. Portanto, não prospera a nulidade suscitada.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência ou perícia, fica indeferido o pedido, com base na alínea “a”, do inciso I, e nas alíneas “a” e “b”, do inciso II, do art. 147, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao Autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos cálculos contidos nos demonstrativos elaborados pelo Autuante e nem a compreensão dos fatos dependem de conhecimentos especiais de técnicos, por isso, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado.

No mérito o Auto de infração imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS devido pelas importações tributadas de combustíveis realizadas pelo estabelecimento autuado, consoante demonstrativo acostado à fl. 96, e cópias dos Extratos das Declarações de Importação - DI, fls. 19 a 95.

Em sede de Defesa, o Impugnante rebate a acusação fiscal nos seguintes termos: *(i)* as importações foram realizadas por sua filial localizada em Pernambuco; *(ii)* as mercadorias importadas são derivados de petróleo, submetidos ao chamado “princípio do destino”; *(iii)* as mercadorias importadas não se constituem em produtos comercializáveis, em virtude de restrições regulatórias emanadas da ANP, de sorte que o destino final das mesmas é obrigatoriamente uma comercialização para distribuidoras de combustíveis (como tal definidas e autorizadas pela ANP) essas sim autorizadas a promover o *blend* (mistura) necessário para a obtenção do produto em condições de circulação e revenda como combustível apto à função carburante de utilização automotiva/veicular; *(iv)* o combustível objeto das DIs referidas na presente denúncia foi integralmente comercializado para distribuidoras estabelecidas fora do Estado da Bahia e foi objeto de apuração aprazada e devidamente recolhido o ICMS devido aos respectivos “estados de destino”.

Sustentou que a acusação fiscal parte do pressuposto equivocado de que o estabelecimento autuado estaria obrigado ao recolhimento do ICMS, tendo como Sujeito Ativo o Estado da Bahia, pelo simples fato de que as mercadorias foram objeto de desembaraço aduaneiro em terminal estabelecido no Estado da Bahia. Asseverou que a doutrina e a jurisprudência pátrias são uníssonas em afirmar que o critério de definição do Sujeito Ativo da obrigação tributária associada à importação de mercadorias do exterior está afeto não ao local onde se verifica o desembaraço aduaneiro, mas sim e exclusivamente ao local do estabelecimento que seja o destinatário jurídico da operação.

Estes, em suma, foram os argumentos alinhados pelo Defendente para se eximir da exação, ora em lide.

O Autuante em sua informação manteve a autuação sob o fundamento de que a exigência se deveu à comprovação da falta de recolhimento do ICMS devido na importação de combustíveis automotivos derivados de petróleo, sujeito à substituição tributária, condição que impõe ao importador calcular e recolher no momento do desembarque aduaneiro o ICMS Normal/Próprio e ICMS Substituição. Sustentou que o Autuado, com intuito de afastar a obrigação tributária, sem nenhum respaldo legal, informou que as importações foram realizadas pela filial pernambucana, porém em termos de fato e fisicamente o produto teve por destinatário e operacionalidade na unidade Bahia, razão pela qual lhe é devido integralmente o recolhimento do ICMS, consoante previsão do art. 435, do RICMS-BA/12.

Explicou que o estabelecimento utilizado para esse fim tem por base tanques de armazenamento alugados do TEQUIMAR S. A. - Porto de Aratu - Candeias - BA, e daí seguem-se, continuamente, as movimentações de entradas por importações e saídas dos produtos armazenados com destino aos diversos clientes que os adquirem, localizados nesse e outros estados da federação.

Esses foram, em síntese, os argumentos sustentados pela fiscalização para a manutenção da autuação.

Assim, nos termos supra delineados, sem dúvida, o ponto central da questão a ser dirimida nos presentes autos é se o imposto relativo à importação de combustíveis realizada pelo estabelecimento autuado localizado no Estado de Pernambuco tem como Sujeito Ativo o Estado da Bahia pelo fato de o desembarque aduaneiro ter ocorrido neste Estado e armazenados em tanques alugados pelo importador em Candeias, de onde os combustíveis importados foram comercializados para distribuidoras de combustíveis localizadas no Estado da Bahia e em outros Estados da Federação.

Depois de diversas diligências realizadas, a PGE-PROFIS foi instada a se manifestar acerca do atual posicionamento do Poder Judiciário sobre a sujeição ativa do ICMS Importação em face do Recurso Repetitivo tombado sob o nº 520, com a efetiva repercussão jurídica no presente caso concreto.

Em seu Parecer a PROFIS-NCA informou que o STF finalizou o julgamento sobre o tema fixando, por unanimidade a seguinte tese do relator: “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 a circulação da mercadoria com a transferência do domínio”.

Frisou que o STF considerou que o destinatário final indicado no art. 155, § 2º, IX da CF/88 deveria ser interpretado como o destinatário jurídico da operação, sedimentando a jurisprudência atual sobre o tema, tendo como norte para incidência do ICMS - importação a transferência de domínio, ou seja, a operação de compra e venda realizada entre exportador e importador.

Diante disso, assinalou que foi declarada a constitucionalidade parcial, sem redução de texto do art. 11, I, “d”, da LC nº 87/96, para afastar a interpretação de que o local da operação seria apenas e necessariamente o da entrada física da mercadoria, concluindo que *“em relação à importação por conta própria, não há maiores dúvidas (...), o sujeito ativo da obrigação tributária é o estado-membro tributante no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria”*.

Afirma o parecerista que se tratando, como efetivamente é, as operações objeto do lançamento como operações de importação por conta e ordem de terceiros (distribuidoras de combustíveis), conforme confessada pela própria autuada na sua peça de fls. 156, necessário se faz a perfeita identificação dos terceiros adquirentes dos produtos importados do exterior, inclusive com a juntada dos contratos de compra e venda, para que seja possível definir o sujeito ativo da exação.

Sustenta que uma vez identificado que os adquirentes das mercadorias importadas pelo Autuado estão dentro do território baiano, seguindo o novo entendimento do STF sobre a questão, de fato, o sujeito ativo do imposto é o Estado da Bahia, destino físico das mercadorias. Prossegue

destacando que em sendo assim, tendo em vista que o combustível foi destinado a empresa no território baiano, precisamente a TEQUIMAR S.A, presume-se que o destino final dos mesmos se deram dentro do Estado da Bahia, salvo se comprovado pelo autuado, por intermédio de faturas comerciais vinculadas aos Documentos de Importação, que as empresas adquirentes possuem sede em outras unidades da federação.

Neste sentido, conclui afirmando ser imperioso que o Autuado seja intimado para carrear aos autos as faturas comerciais (INVOICES) que evidenciem que os destinatários finais (distribuidoras) não estão dentro do território baiano, certificando-se, com lastro na documentação dessas transações, a quem o exportador transferiu a propriedade da mercadoria importada e quem a adquiriu para se estabelecer qual será o destinatário jurídico da importação e a qual Estado o ICMS deve ser recolhido.

Este foi o teor do Parecer no Processo N°: PGE 2020240771-0, fls. 251 a 253.

Intimado a tomar ciência do aludido parecer o Autuado esclareceu que as importações objetos da autuação foram realizadas, consoante fazem prova a documentação – Declarações de Importação, acostadas aos autos, diretamente (por conta própria) por seu estabelecimento localizado no Estado de Pernambuco. Explicou que, pelo fato de que, por exigência da ANP de só poder vender o combustível importado a distribuidoras, não significa dizer que celebrou qualquer contrato de importação por conta e ordem com possíveis distribuidoras. Anexou também o Defendente cópias das INVOICES, fls. 285 a 309, com o intuito de comprovar a efetiva importação direta, por conta própria.

Depois de examinar todos os elementos que emergiram do contraditório, precipuamente os parâmetros analíticos do presente caso, manifestado no Parecer da PGE-PROFIS, para a integração com o posicionamento do Poder Judiciário sobre a sujeição ativa do ICMS Importação com lastro no Recurso Repetitivo tombado sob o nº 520, juntamente com a manifestação ulterior do Impugnante carreando aos autos as cópias das correspondentes *Invoices*, constato que as importações objeto da autuação, de fato, foram realizadas diretamente pelo estabelecimento autuado estabelecido no Estado de Pernambuco. Verifico também, através da análise dos documentos de importação atinentes às operações arroladas no levantamento fiscal que inexiste nos autos qualquer elemento indicativo de que as distribuidoras de combustíveis participaram dessas importações.

Neste sentido, comungo com o entendimento esposado no precedente apresentado pelo impugnante atinente ao Acórdão JJF N° 0020-05/23 de que “*O sujeito ativo do ICMS Importação é o Estado de localização do importador, ou seja, a unidade federada onde se encontra a pessoa que promoveu juridicamente a internação da mercadoria no território brasileiro, ainda que o ingresso físico dos bens tenha se verificado no território de outro Estado*”, e que “*Com o reconhecimento pelo pleno do STF da repercussão geral (Tema 520), os dispositivos da Lei Complementar nº 87/96 que estabeleciam que o ICMS deveria ser recolhido em favor do Estado de destinação física das mercadorias, assim como toda a legislação decorrente, perderam eficácia. Nenhum operador do direito, inclusive o fisco, podem aplicar aqueles dispositivos, sob pena de ofensa direta ao texto da Constituição, lei maior do país, e de estarem sujeitos ao manejo de Reclamação perante o Tribunal Excelso em caso de decisão divergente*”.

Pelo expedito, concluo que o Estado da Bahia não se configura como sujeito ativo das operações de importações direta dos combustíveis, objeto da autuação, realizadas pelo estabelecimento autuado estabelecido no Estado de Pernambuco.

Face ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração n° 298623.0002/17-5, lavrado contra **ÊXITO IMPORTADORA E EXPORTADORA S.A.**

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do item 1, da alínea “a” do inciso I, do art. 169, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, alterado pelo Dec. nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2023.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA

