

PROCESSO - A. I. Nº 092558.0216/23-6
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - RT COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE GRÃOS E FERTILIZANTES
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0073-05/25-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFMT METRO / POSTO FISCAL HONORATO VIANA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 15/10/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACORDÃO CJF Nº 0366-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. IMPORTAÇÃO. FISCALIZAÇÃO REALIZADA POR MEIO DE MONITORAMENTO ELETRÔNICO SEM FORMALIZAÇÃO REGULAR. AUSÊNCIA DE ASSINATURA DO CONTRIBUINTE, DE RECUSA EXPRESSA OU TESTEMUNHAS. LAVRATURA POR AGENTE DE TRIBUTOS SEM COMPETÊNCIA FUNCIONAL. É nulo o Auto de Infração lavrado com base em fiscalização realizada por monitoramento eletrônico, sem Termo de Início de Fiscalização, intimação formal ou documento equivalente que configure fiscalização válida em estabelecimento, tampouco caracterizada como ação de trânsito. A ausência de assinatura do contribuinte ou de declaração de recusa acompanhada de testemunhas compromete a validade do Termo de Ocorrência Fiscal, conforme exigência do art. 28, § 2º do RPAF/BA. Constatou-se, ainda, que o lançamento foi lavrado por Agente de Tributos Estaduais (ATE) que, à luz da ADI nº 4233/BA e da Lei nº 8.210/2002, não detém competência legal para constituir crédito tributário de contribuinte submetido ao regime normal de apuração do ICMS. Diante dos vícios formais e materiais insanáveis, impõe-se o reconhecimento da nulidade absoluta do lançamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0073-05/25-VD, que julgou Nulo o Auto de Infração nº **092558.0216/23-6**, em epígrafe, lavrado em 03/11/2023, para exigir ICMS no valor de R\$ 473.344,54 em razão da imputação de 01 (uma) infração descrita a seguir:

INFRAÇÃO 01 – 056.001.002: Falta de recolhimento do ICMS sobre importação, relativo a mercadorias ou bens procedentes do exterior, destinados fisicamente a este estado, no caso do importador ser estabelecido em outra unidade da Federação, e o desembaraço aduaneiro ocorrer ou não em estado diverso do seu domicílio, com data de ocorrência em 03/11/2023. Lançado ICMS no valor de R\$ 473.344,54

Enquadramento legal: Art. 1º, inciso I, parágrafo único; art. 2º, inciso V; art. 4º, inciso IX; art. 13, inciso I, alínea “d”, da Lei 7.014/96, c/c art. 332, inciso III e art. 435 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa** de 60% tipificada no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 15/04/2025 (fls. 72/85) e decidiu pela Nulidade do presente lançamento, em decisão não unânime, através do Acórdão 5ª JJF nº 0073-05/25-VD, o qual fora fundamentado nos termos a seguir reproduzidos:

“VOTO:

Trata-se de lançamento de ICMS decorrente do desembaraço aduaneiro de mercadoria importada. Analisando as peças processuais, constato haver um termo de ocorrência fiscal à fl. 04, em que consta que no plantão de monitoramento de pagamento centralizado de ICMS incidente sobre mercadoria estrangeira sujeita a despacho

da Secretaria da Fazenda em recinto alfandegado liberando a mesma para entrega ao destinatário importador.

Se constatou que a efetiva destinatária do produto importado é a filial 0008, como se verifica na nota fiscal de transferência emitida alguns minutos após a NF-e de entrada nº 5446, evidenciando que a mercadoria declarada na DI 23/2155681-0, sem ingressar fisicamente no estoque do estabelecimento importador, foi imediatamente destinada ao estabelecimento domiciliado no Estado da Bahia, de modo que nos termos do art. 435 do RICMS, segundo o entendimento do autuante, o imposto deve ser recolhido integralmente ao Estado da Bahia, posto que a transferência do produto foi total.

À fl. 10, consta nota fiscal de entrada acima referida, emitida pela RT COM IMP E EXP DE GRÃOS E FERTILIZANTES no dia 01.11.2023, às 15:22:11hs da mercadoria FERTILIZANTE MINERAL SIMPLES SULFATO DE AMÔNIO, e à fl. 11 a nota fiscal 0002, de transferência da mesma empresa, para sua filial em Barreiras, neste estado, na mesma data, às 16:22:09 hs, ou seja, 01 hora depois da emissão da nota fiscal de entrada. Consta ainda, à fl. 12, a declaração de importação da supracitada mercadoria, cujo importador é a empresa autuada, no Estado do Paraná.

Em resumo, a lide se reporta ao fato de que uma empresa situada no Estado do Paraná, efetuou importação direta de uma mercadoria que foi desembarçada no Porto de Aratu, neste estado, e a seguir emitiu nota fiscal de entrada (ficta) para a empresa autuada, e na sequência, emitiu nota fiscal de transferência para sua filial em Barreiras, sem que a mercadoria sequer tenha transitado pelo estabelecimento importador.

O autuado entende que o Estado da Bahia não é o sujeito ativo da relação tributária, pois o estabelecimento importador está situado no Paraná, invocando o TEMA 520 do STF, e o autuante alega que o lançamento tem respaldo no art. 435 do RICMS, pela entrada física no estabelecimento baiano.

Tal situação já foi apreciada em voto deste mesmo Relator em recurso voluntário na segunda instância deste Conselho de Fazenda, em que o TEMA 520 foi exaustivamente dissecado, e aqui foi também alegado pelo impugnante em seu favor.

Na ocasião daquele julgamento na 2ª Câmara deste Conselho de Fazenda, há o voto em separado, abaixo transcrito, acompanhando o voto do relator do processo, Conselheiro José Raimundo Pinho, que apontou a improcedência do lançamento, dando provimento ao recurso voluntário, já que a primeira instância havia decidido pela procedência.

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

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou 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%, 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)”.

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 norteamento nas futuras decisões administrativas deste Conselho de Fazenda, a fim de que possam se assentar 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 costuma ser 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 desembarço 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 desembarço 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 desembarço aduaneiro.

Assim é que, no caso mais comum, se uma empresa do Distrito Federal importa diretamente uma máquina para seu ativo imobilizado, e a desembarça 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, apenas 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, desembarça 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 desembarço, 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,

desembaraço 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 esboço 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 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 do bem 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 escorreita 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, sejam 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 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

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 desembaraço 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 desembaraço 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 convir 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 desembaraço. 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, 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.

Para uma síntese do caso em apreço, já que se tratou de forma ampla a questão relativa às modalidades diversas de importação, trago os seguintes destaques do voto acima transcrito, onde é possível se fazer uma correlação exatamente igual com o caso desta lide, sendo a diferença o estado de origem, que é o Paraná:

***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? (...)

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 do bem importado.

*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 irresignação 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, sejam comerciais ou industriais, está no espaço territorial, onde se situa a filial.

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.

*Assim é que no presente caso deste julgamento, **embora o autuante tenha se apegado à entrada física da mercadoria na filial destinatária, que está no inciso I do art. 435, o próprio julgamento do STF afirma que a entrada física não seria o fundamento mais importante, não sendo decisivo**, isto porque a literalidade que chamou de “acachapante” se fosse considerada, distorceria outros julgamentos baseados apenas na entrada física, já que muitas empresas se estabeleceram em estados que deram incentivo à importação, davam entrada física em cumprimento à legislação e depois remetiam ao destino efetivo, se adequando à legislação para pagar tributo menor.*

No caso paradigma do TEMA 520, bastaria então que o importador paulista desse entrada física, da mercadoria, no seu estabelecimento, e então remeter para a filial mineira, que estaria satisfeita a condição da entrada física, mas nem por isso, se alteraria o julgamento em favor do fisco mineiro. Ou seja, a entrada física não constitui uma condição única e sine qua non.

No caso julgado pelo STF, verificou-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.

O mesmo ocorreu nesta lide, pois o elemento definidor da obrigação tributária é o fato de que o vetor econômico da operação, é a comercialização pela filial de Barreiras, pois no próprio julgamento que resultou a TESE 520 “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”.

No caso presente, a matriz em Curitiba figurou como mero intermediador da operação, da mesma forma como a matriz de Igarapuva-SP funcionou no processo julgado no STF, já que as mercadorias foram enviadas para filial de Minas Gerais onde teve a destinação econômica e neste julgamento, para a filial de Barreiras, neste estado.

Este caso se enquadra na exceção da importação direta, em que normalmente o destinatário econômico coincide com o destinatário jurídico e é irrelevante o estado em que ocorre o desembaraço aduaneiro. Neste caso, ainda que o desembaraço ocorresse em SP e não em porto baiano, em nada mudaria a situação, pelo fato de que nesta importação direta, o destinatário econômico por não coincidir com o jurídico, há de prevalecer o conteúdo sobre a forma, sendo a filial baiana quem efetivamente está dando destinação econômica e por isso a Bahia é o sujeito ativo da relação tributária.

Por fim, o próprio autuante reconhece que a mercadoria tem o benefício de redução da base de cálculo, no que resulta em carga tributária de 4%, nos termos do art. 268, LXV do RICMS/2012, que inclui a mercadoria importada, SULFATO DE AMÔNIO, nas operações internas e importadas do exterior. Assim é que a base de cálculo de R\$ 2.491.287,04 à alíquota de 4%, resulta em R\$ 99.651,48.

Face ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do lançamento.

VOTO VENCEDOR

O Auto de Infração em análise foi instruído com Termo de Ocorrência Fiscal que apresenta vícios formais e materiais insanáveis. Primeiramente, constatou-se que o referido Termo não foi assinado pelo contribuinte ou seu representante legal, nem havia declaração formal de recusa ou assinaturas de testemunhas, conforme determina o art. 28, § 2º do RPAF/BA.

Além disso, verificou-se inveracidade na indicação do local de lavratura, pois o termo apontou o Posto Fiscal Honorato Viana, quando os próprios elementos constantes dos autos demonstram que a fiscalização se deu mediante monitoramento remoto realizado na IFMT METRO, com base no cruzamento eletrônico de dados fiscais, como notas fiscais eletrônicas e declarações de importação, conforme consta na Descrição dos Fatos do

Termo de Ocorrência Fiscal de no. 210943117/23-4 (fl. 04):

“No plantão de monitoramento de pagamento centralizado do ICMS incidente sobre operações com mercadoria estrangeira sujeita a despacho liberatório ao recinto alfandegário para entrega ao destinatário importador, restou constatado que a efetiva destinatária do produto importado é a filial de no. 0008, como se verifica no DANFE de transferência de no. 002, emitida alguns minutos após a NF-e de entrada de no. 5.446. Dessa forma, evidencia-se que a mercadoria declarada na DI 23/2155681-0 foi imediatamente destinada a estabelecimento situado no Estado da Bahia, sem ingressar fisicamente no estoque do estabelecimento importador, de modo que, nos termos do art. 435 do RICMS/BA, o imposto deve ser recolhido integralmente ao Estado da Bahia, posto que a transferência do produto foi total.”

Tal como se observa de forma reiterada e já reconhecido em diversos julgados desta Junta, a fiscalização tributária pode ocorrer sob duas vertentes distintas:

A fiscalização em trânsito, caracterizada pela abordagem imediata da mercadoria e lavratura de auto ou termo no local da circulação;

A fiscalização em estabelecimento, precedida de Termo de Início ou intimação para apresentação de documentos, com prazo estendido e oportunidade de interlocução com o sujeito passivo.

No presente caso, não havia qualquer documentação que comprove a ocorrência de uma ou outra vertente.

Não se verificou Termo de Apreensão, registro de abordagem, ou identificação de veículo ou transportador, o que afasta a configuração de trânsito.

Tampouco há nos autos Termo de Início de Fiscalização, intimação formal ou qualquer documentação comprobatória de auditoria em estabelecimento, o que afasta essa segunda hipótese.

Essa inadequação procedimental, somada à falta de veracidade do local de lavratura e à ausência de formalização da ciência pelo autuado, comprometeu a legalidade, validade e eficácia do lançamento tributário, afrontando os princípios da verdade material, legalidade, ampla defesa e devido processo legal (art. 2º do RPAF/BA).

Ademais, cumpre destacar que a Nota Fiscal Eletrônica de nº 000.000.002, que trata da transferência da mercadoria importada, indica como destinatário o estabelecimento da empresa situado em Barreiras/BA, conforme consta expressamente no campo de identificação do destinatário da NF-e. A esse respeito, foi realizada consulta ao Sistema INC - Informações do Contribuinte da SEFAZ/BA, constatando que o contribuinte apura o ICMS por Conta Corrente Fiscal (Regime Normal).

Entretanto, o presente auto de infração foi lavrado por Agente de Tributos Estaduais (ATE), servidor cuja competência está delineada pela Lei de nº 8.210/2002, que reestruturou o Grupo Ocupacional Fisco da SEFAZ/BA. Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal na ADI de nº 4233/BA, os ATEs que ingressaram no cargo após a vigência da referida lei, que passou a exigir nível superior para o cargo, podem exercer as novas atribuições, incluindo a constituição de crédito tributário no trânsito de mercadorias e na fiscalização de empresas optantes pelo Simples Nacional. Por outro lado, os ATEs que ingressaram antes da vigência da Lei de nº 8.210/2002 não podem exercer essas novas funções, sob pena de violação ao princípio do concurso público previsto no art. 37, II, da Constituição Federal.

Portanto, a lavratura do presente auto por servidor cuja competência funcional não abrange o lançamento tributário de contribuintes do regime normal configura vício insanável, ensejando a nulidade absoluta do auto de infração.

O vício de forma, entretanto, não impede que nova ação fiscal seja instaurada junto ao estabelecimento envolvido, por parte de servidor fazendário competente para fazê-lo, inclusive, em sendo o caso, para evitar eventual caducidade do direito.

A 5ª JJF recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, de 17/08/18, efeitos a partir de 18/08/2018.

É o relatório.

VOTO

Observo que a decisão da 5ª JJF, através do Acórdão nº 0073-05/25-VD, desonerou o sujeito passivo, julgando o Auto de Infração nº 092558.0216/23-6, em tela, Nulo, cujo o crédito tributário constituído perfazia o montante de **R\$ 473.344,54**, por 01 (uma) infração imputada, fato este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, restando cabível o presente recurso.

Trata-se, então, de Recurso de Ofício contra a Decisão de Piso proferida pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, em 15/04/2025, através do Acórdão de nº 0070-05/25-VD, que julgou, por decisão não unânime, Nulo o Auto de Infração nº **092558.0216/23-6**, lavrado em 03/11/2023, resultante de uma ação fiscal realizada por Agente de Tributos lotado na unidade Fazendária POSTO FISCAL HONORATO VIANA, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS) no valor de R\$ 473.344,54, por 01 (uma) imputação decorrente da falta de recolhimento do ICMS sobre importação, relativo a mercadorias ou bens procedentes do exterior, destinados fisicamente a este estado, no caso do importador ser estabelecido em outra unidade da Federação, e o desembaraço aduaneiro ocorrer ou não em estado diverso do seu domicílio, com data de ocorrência em 03/11/2023.

Enquadramento legal: Art. 1º, inciso I, parágrafo único; art. 2º, inciso V; art. 4º, inciso IX; art. 13, inciso I, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, c/c art. 332, inciso III e art. 435 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa de 60% tipificada no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Vê-se, então, do voto condutor da Decisão de Piso que o Auto de Infração nº **092558.0216/23-6**, fora julgado nulo, em decisão não unânime, a qual, de pronto, me alinho, conforme os termos a seguir delineados.

Em primeiro plano, como bem destacado no voto condutor vencedor da Decisão de Piso, o Auto de Infração nº **092558.0216/23-6**, em análise, fora instruído com “*Termo de Ocorrência Fiscal*” em que apresenta vícios formais e materiais insanáveis. Constata-se, de fato, que o referido Termo de ocorrência Fiscal de nº **2109431175/23-4** (fl. 4) não foi assinado pelo contribuinte autuado ou seu representante legal, nem tampouco há qualquer declaração formal de recusa ou assinaturas do mesmo, nem de testemunhas, conforme dispõe o art. 31-A, § 2º do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ademais, como posto no voto vencedor, constata-se, de fato, inveracidade na indicação do local de lavratura, pois o termo aponta que a ocorrência dos fatos ocorreu no “*POSTO FISCAL HONORATO VIANA*”, quando os próprios elementos constantes dos autos demonstram que a fiscalização se deu mediante monitoramento remoto realizado na IFMT METRO, com base no cruzamento eletrônico de dados fiscais, como notas fiscais eletrônicas e declarações de importação, conforme consta na Descrição dos Fatos do Termo de Ocorrência Fiscal de nº. 210943117/23-4 (fl. 4), conforme destaque posto no voto condutor, extraído do próprio termo, que peço vênia dos membros deste colegiado para novamente reproduzi-lo:

“No plantão de monitoramento de pagamento centralizado do ICMS incidente sobre operações com mercadoria estrangeira sujeita a despacho liberatório ao recinto alfandegário para entrega ao destinatário importador, restou constatado que a efetiva destinatária do produto importado é a filial de no. 0008, como se verifica no DANFE de transferência de no. 002, emitida alguns minutos após a NF-e de entrada de no. 5.446. Dessa forma, evidencia-se que a mercadoria declarada na DI 23/2155681-0 foi imediatamente destinada a estabelecimento situado no Estado da Bahia, sem ingressar fisicamente no estoque do estabelecimento importador, de modo que, nos termos do art. 435 do RICMS/BA, o imposto deve ser recolhido integralmente ao Estado da Bahia, posto que a transferência do produto foi total.” (Grifos acrescidos)

Seguindo, como bem destacado no voto vencedor da Decisão de Piso, tal como se observa de forma reiterada e já reconhecido em diversos julgados deste Conselho de Fazenda, a fiscalização tributária pode ocorrer sob duas vertentes distintas: (1) *A fiscalização em trânsito, caracterizada pela abordagem imediata da mercadoria e lavratura de auto ou termo no local da circulação; e (2) A fiscalização em estabelecimento, precedida de Termo de Início ou intimação para apresentação de documentos, com prazo estendido e oportunidade de interlocução com o sujeito passivo.*

Neste contexto, o i. julgador que abriu divergência ao voto condutor, observa que, no presente caso, não há qualquer documentação que comprove a ocorrência de uma ou outra vertente. Ou seja, não se verifica “*termo de apreensão*”, “*registro de abordagem*”, ou “*identificação de veículo ou transportador*”, o que, ao seu entender, afasta a configuração de trânsito de mercadoria. Tampouco há nos autos “*termo de início de fiscalização*”, “*intimação formal*” ou

“qualquer documentação comprobatória de auditoria em estabelecimento”, o que, ao seu entender, afasta a fiscalização de estabelecimento.

Essa inadequação procedimental, somada à falta de veracidade do local de lavratura e à ausência de formalização da ciência pelo autuado, ao entender i. julgador, que abriu divergência ao voto condutor, comprometeu a legalidade, a validade e a eficácia do lançamento tributário, afrontando os princípios da verdade material, legalidade, ampla defesa e devido processo legal nos termos do art. 2º do RPAF/BA.

Por outro lado, vê-se o destaque no voto vencedor da Decisão de Piso, que a Nota Fiscal Eletrônica de nº 000.000.002, objeto da autuação, que trata da transferência da mercadoria importada, indica como destinatário o estabelecimento da empresa situado em Barreiras/BA, conforme consta expressamente no campo de identificação do destinatário da NF-e. A esse respeito, pontua o i. Julgador, foi realizada consulta ao “*SISTEMA INC – INFORMAÇÕES CADASTRAIS DO CONTRIBUINTE DA SEFAZ/BA*”, constatando que o contribuinte apura o ICMS por Conta Corrente Fiscal (Regime Normal).

Por sua vez, o Auto de Infração nº 092558.0216/23-6, em análise, foi lavrado por Agente de Tributos Estaduais (ATE), servidor cuja competência está delineada pela Lei de nº 8.210/2002, que reestruturou o Grupo Ocupacional Fisco da SEFAZ/BA.

Destaca, então, o i. Julgador, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal na ADI de nº 4233/BA, os Agentes de Tributos Estaduais (ATE) que ingressaram no cargo após a vigência da referida lei, em que passou a exigir nível superior para o cargo, podem exercer a constituição de crédito tributário no “*trânsito de mercadorias*” e na “*fiscalização de empresas optantes pelo Simples Nacional*”. Por outro lado, os Agentes de Tributos Estaduais (ATE) que ingressaram antes da vigência da Lei de nº 8.210/2002 não podem exercer quaisquer dessas funções, sob pena de violação ao princípio do concurso público previsto no art. 37, II da Constituição Federal.

Pois bem! Constatado, portanto, que o presente PAF não se relaciona a constituição de crédito tributário no “*transito de mercadorias*”, nem tampouco se trata de “*fiscalização de empresas optantes pelo Simples Nacional*”; mas de contribuinte que apura o ICMS por Conta Corrente Fiscal (Regime Normal), vejo, então, não obstante as considerações até aqui traçadas, é necessário apontar na legislação tributária estadual baiana, quem é a autoridade administrativa que a norma confere de forma privativa, a competência para realizar o presente lançamento tributário.

Assim, o Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) – Lei nº 3.956/81, estabelece no art. 107, a citada competência para a constituição de créditos tributários a partir de 01/07/2009, com a vigência da Lei nº 11.470/09.

Art. 107. Compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais.

§ 1º A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.

§ 2º Compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

§ 3º Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional. (Grifos acrescidos)

Tais determinações foram absorvidas pelo Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, de 09/07/1999, que prevê em seu art. 42, com redação em vigor a partir de 01/07/09:

“Art. 42. A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais, sendo que:

II - compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

II - compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional”.

Da leitura dos dispositivos legais acima destacados, verifica-se que a competência para fiscalização em empresas optantes pelo regime normal de apuração do imposto em fiscalização de estabelecimentos, que é o que se apresenta dos autos, ser atribuição exclusiva dos auditores fiscais.

Daí coadunar com o entendimento do i. Julgador do voto vencedor da Decisão de Piso, de que a lavratura do presente auto por servidor cuja competência funcional não abrange o lançamento tributário de contribuintes do regime normal configura vício insanável, ensejando a nulidade absoluta do auto de infração.

Concluo, portanto, que se encontra caracterizada nulidade insanável e absoluta na presente ação fiscal, por ter sido desenvolvida de forma incompatível com o estabelecido na legislação. Voto, então, pela nulidade do Auto de Infração nº 092558.0216/23-6, em epígrafe, com fundamento no art. 18, inc. I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, considerando que o instrumento e os procedimentos adotados pelo agente Autuante, foram incompatíveis com a apuração de irregularidades em estabelecimento, restando evidenciada a existência de vício na constituição do lançamento, que afeta a sua validade, compromete a eficácia do procedimento fiscal e obsta a produção de efeitos jurídicos.

Em conformidade com o art. 21 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, represento à autoridade competente, para observar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, a salvo de falha, aplicando roteiros de auditoria do comércio por agente Fiscal competente (art. 107 do COTEB, c/c art. 42 do RPAF), que seria o devido para a situação posta nos autos, atentando para às considerações de mérito trazidas pelo i. relator julgador no voto condutor que fora vencido, associado ao destaque de erro na base de cálculo trazida pelo Recorrente na peça Recursal, dado a falta de observância da disposição do Convênio ICMS 100/97 na constituição do lançamento originalmente, bem assim o destaque de ilegitimidade passiva, arguido, também, pelo Recorrente, na peça recursal.

Do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **NULO**, o Auto de Infração nº 092558.0216/23-6, lavrado contra **RT COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE GRÃOS E FERTILIZANTES**. Representa-se à autoridade competente, para observar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, a salvo de falha, aplicando roteiros de auditoria do comércio por Agente Fiscal competente.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de setembro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO – REPR. DA PGE/PROFIS