

A. I. Nº - 298623.0001/17-9  
**AUTUADO** - ÉXITO IMPORTADORA E EXPORTADORA S.A.  
**AUTUANTE** - DANTE GRISI  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05/05/2025**

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0067-03/25-VD

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. IMPORTAÇÃO DIRETA. DESTINATÁRIO JURÍDICO LOCALIZADO NO ESTADO DE PERNAMBUCO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO NESTE ESTADO DA BAHIA. OPERAÇÕES SUBSEQUENTES DE SAÍDAS DO COMBUSTÍVEL DE PETRÓLEO PARA DISTRIBUIDORAS BAIANAS E DE OUTOS ESTADOS. O sujeito ativo do ICMS-Substituição é o Estado de localização do adquirente do combustível importado, ou seja, a unidade federada onde se encontra a pessoa do destinatário jurídico, mesmo que o ingresso físico dos bens tenha se verificado no território de outro Estado, em consonância com o prolatado no 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. Afastada a preliminar de nulidade. Rejeitado o pedido de Perícia. 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\$ 20.554.380,48, acrescido da multa de 60%, em decorrência da Infração - 12.02.01 - Recolhimento a menos do ICMS, devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base cálculo, quer pela inclusão das despesas aduaneiras até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial nos meses de julho a novembro de 2016. Demonstrativo à fl. 18, 160 a 161, e CD à fl. 162, e cópias dos Extratos das Declarações de Importação - DI, fls. 19 a 159.

O Autuado impugna o lançamento às fls. 167 a 181, nos termos resumidos a seguir.

Incialmente, destaca que a presente defesa á integral e, portanto, abrange a totalidade do crédito tributário lançado contra a Defendente, que o julga improcedente pelas razões aduzidas em sucessivo.

Afirma que algumas premissas fáticas utilizadas pelo Auditor Fiscal estão manifestamente dissonantes do contexto da realidade (=verdade material), vez que *(i)* as importações foram realizadas por sua filial (=estabelecimento) localizada no Estado de 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, por ela, 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)* a parcela do combustível comercializada para distribuidoras estabelecidas no Estado da Bahia foi objeto de apuração,

aprazada e devidamente recolhida, do ICMS devido, e, por fim, (v) a parcela do combustível comercializada para distribuidoras estabelecidas fora do Estado da Bahia foi objeto de apuração, aprazada e devidamente recolhida, do ICMS devido, esse recolhido aos respectivos “estados de destino”.

Sustenta se fazer necessária a realização de perícia/diligência nas informações utilizadas pela Fiscalização, especificamente, para confrontá-las com as informações prestadas pela Impugnante e com a realidade fática da movimentação das mercadorias por ela importadas e objeto da autuação.

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

Assinala que a denúncia, constante do Auto de Infração em epígrafe, parte do pressuposto, data vênia equivocado, de que o estabelecimento autuado (= filial pernambucana da Impugnante) estaria obrigado ao recolhimento do ICMS, tendo como Sujeito Ativo da respectiva obrigação tributária principal o Estado da Bahia, pelo simples fato de que as mercadorias foram objeto de desembaraço aduaneiro em terminal (= tancagem) estabelecida 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 Constituição Federal de 1988 e da tributação dos combustíveis derivados de petróleo pelo ICMS (em substituição ao antigo IVVC, esse extinto pela Emenda Constitucional nº 3/1993), mas desde há muito não mais pairam dúvidas acerca definição do Sujeito Ativo do ICMS em tais situações.

Revela que a doutrina e 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 de aquisição (= importador). fl. 172, 173 e 174

Diz que verificado tal critério de definição do Sujeito Ativo, atualmente pacífico na doutrina e jurisprudência pátrias, como acima explicitado, e à salvo de dúvidas que o Sujeito Passivo autuado (= destinatário jurídico das mercadorias) é uma Filial da 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 (= improcedente), por equívoco de identificação do sujeito ativo da obrigação tributária, o auto de infração em comento.

Do chamado “Princípio do Destino”, das operações interestaduais realizadas e dos recolhimentos de ICMS efetuados pela Impugnante.

Esclarece que apesar de não restar explicitada no Auto de Infração, a verdade material dos fatos havidos consistiu, em breve e apertada síntese, em operações com as seguintes características e cronologia:

- a) A Filial da Defendente (estabelecida no Estado de Pernambuco) promoveu a aquisição no exterior (= importação) de combustível derivado de petróleo e não apto a comercialização senão para distribuidoras de combustíveis (como tal definidas e autorizadas pela ANP) para que as mesmas, 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, dessem segmento à cadeia de circulação do combustível;
- b) A Filial da Defendente (estabelecida no Estado de Pernambuco) promoveu o desembaraço aduaneiro da mercadoria, objeto de aquisição no exterior (= importação), no Estado da Bahia, de combustível derivado de petróleo e não apto a comercialização senão para distribuidoras de combustíveis, pelo simples fato de que no Estado da Bahia havia tancagem disponível para o trasbordo e armazenagem do produto importado;

- c) A Filial da Defendente (estabelecida no Estado de Pernambuco) promoveu a comercialização, para distribuidoras de combustíveis (como tal definidas e autorizadas pela ANP) do produto importado, em operações interestaduais (considerando estar estabelecida no Estado de Pernambuco) destinadas a diversas Unidades da Federação, entre elas o próprio Estado da Bahia;
- d) Em relação às operações destinadas a distribuidoras de combustíveis (como tal definidas e autorizadas pela ANP) estabelecidas no Estado da Bahia, promoveu à apuração e recolhimento do ICMS tendo como Sujeito Ativo o Estado da Bahia, utilizando-se do critério previsto na legislação baiana para a quantificação do imposto devido e promovendo a quitação da obrigação tributária principal (= recolhimento) mediante GNRE; e
- e) Em relação às operações destinadas a distribuidoras de combustíveis (como tal definidas e autorizadas pela ANP) estabelecidas nas demais Unidades da Federação, a Impugnante promoveu à apuração e recolhimento do ICMS tendo como Sujeito Ativo os respectivos Estados de Destino, utilizando-se do critério previsto nas respectivas legislações estaduais para a quantificação do imposto devido e promovendo a quitação da obrigação tributária principal (= recolhimento) mediante GNRE.

Esclarece 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 Autuante deveria, nesse cenário, ter verificado não apenas que todas as notas fiscais de importação foram emitidas por sua filial pernambucana, mas que delas já constavam os critérios de tributação dos estados de destino à que seriam remetidos os produtos importados. Isso pelo fato de que o próprio Estado de Pernambuco orientou a tributação nesse sentido, na medida em que em se tratando de combustíveis derivados de petróleo, sobre as operações interestaduais promovidas com eles, estamos diante do chamado “Princípio do Destino” encartado na Constituição Federal.

Afirma que, segundo tal orientação constitucional, e como regra de exceção às demais mercadorias tributadas em parte na origem em parte no destino (mediante a 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, em outras palavras, 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. E assim o fez a Filial Pernambucana da Impugnante. Orientada pelo fisco pernambucano e pelo “Princípio do Destino”, ao promover o cálculo e recolhimento do ICMS aos respectivos Estados de Destino das mercadorias por ele importadas e tão somente desembaraçadas no Estado da Bahia.

Assinala que as supostas diferenças de tributação apontadas na denúncia não correspondem à realidade e mostram-se 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 devido, o que poderá ser reafirmado pela realização de diligência/perícia, já anteriormente solicitada, na documentação que ora é anexada em mídia digital (CD-ROM) contendo todos os registros fiscais das operações com os produtos importados através das Dls 16/0999297-2 de 01/07/2016, 16/1138901-3 de 26/07/2016, 16/1139157-32 de 06/07/2016, 16/116022-5 de 29/07/2016, 16/1160255-8 de 29/07/2016, 16/1280441-3 de 18/08/2016, 16/1280691-2 de 18/08/2016, 16/1372560-6 de 02/09/2016, 16/1391755-6 de 06/09/2016, 16/1445764-3 de 15/09/2016, 16/1488875-4 de 22/09/2016, 16/1547590-9 de 03/10/2016, 16/1564714-9 de 05/10/2016, 16/1647346-2 de 19/10/2016, 16/1665120-4 de 21/10/2016, 16/1856040-0 de 23/11/2016, 16/1856130-0 de 23/11/2016, 16/1742069-9 de 04/11/2016, 16/1043022-2 de 08/07/2016, 16/1113420-1 de 21/07/2016 e 16/1223162-6 de 09/08/2016.

Assinala que, deixando o autuante de assim agir, ao desconsiderar a localização (*i*) do estabelecimento importador autuado e (*ii*) das distribuidoras de combustíveis que figuraram como destinatários das mercadorias importadas), maculada resta a validade da denúncia, por faltar-lhe as necessárias precisão e certeza do crédito tributário objeto do lançamento que, por deficiência de prova e distanciamento dos fatos nele descritos da verdade material, resultam na improcedência da autuação.

Protesta pela realização de perícia contábil a fim de comprovar a regularidade de suas operações, quantificação e recolhimento do ICMS devido. Ao tempo em que pugna pela realização da perícia, indica como seu Assistente Técnico José Serafim dos Santos Filho, brasileiro, casado, contador inscrito no CRC/PE 010272/04 e no CPF/MF sob o nº 253.721.144-87, com endereço profissional na Avenida Antônio de Góes, nº 183, bairro do Pina, Recife/PE, CEP 51110-000. Apresenta, às fls. 179 e 180, os questionamentos a serem objeto de manifestação por parte do *expert*.

Afirma que não restam dúvidas que após a análise e cotejo dos documentos acostados, restará elidida a conduta (da qual teria resultado a insuficiência de recolhimento de ICMS) imputada à Defendente pelo auditor fiscal e, por consequência, quedará demonstrada a improcedência do presente auto de infração.

Arremata pugnando para que seja o Auto de Infração julgado improcedente, pelas razões de fato e direito já expostas, declarando-se que nenhum valor a título de ICMS (seja a título de imposto “normal” ou devido por Substituição Tributária) deixou de ser recolhido que tenha o Estado da Bahia como Sujeito Ativo da respectiva obrigação principal.

Requer, por fim, a posterior juntada de documentos que eventualmente venham a ser tidos por necessários ou relevantes pelo *expert* que venha a ser designado para a realização da Perícia requerida.

O Autuante presta Informação fiscal, às fls. 202 a 213, ponderando as alegações defensivas, na forma a seguir sumariada.

Afirma inicialmente que presente informação fiscal demonstrará cabalmente a procedência absoluta do auto de infração, conforme fundamentos de fatos e de direitos 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.

Diz que se conforme se depreende dos termos do Auto de Infração, em comento, a exigência deveu-se a procedimento incorreto na apuração e recolhimento a menos 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, cujos elementos formadores da base de cálculo e critério de apuração encontram-se no quadro demonstrativo no item 1.3, fl. 203

Sustenta que tal constatação, revelada na análise das importações, teve como causa determinante o deliberado procedimento de fracionar a quantidade para destinação a diferentes estados com seus correspondentes PMPF, proceder que impactou negativamente no valor que deveria ser recolhido à Bahia, em razão de menor quantidade e consequente valor médio do PMPF, inferior ao fixado para o Estado da Bahia.

Observa que, com intuito de convalidar esse inovador procedimento fiscal, 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. Senão vejamos o quanto dispõe o RICMS-BA/12, fl. 208,

Pondera que essa compreensão foi, por via oblíqua, assim declarada, pelo próprio defensante (item 2.7), fl. 209

Diz 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 armazenadas com destinos aos diversos clientes que os adquirem, localizados nesse e outros estados da federação.

Registra 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 defendant (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.

Prossegue destacando que, 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 (pág. 2), que versa sobre recolhimentos para a Bahia e demais estados, consideramos da maior gravidade tributária o fato de que os fracionamentos das quantidades dos produtos internalizados na Bahia, na condição de unidade de fato importadora e destinatária física e das sucessivas movimentações comerciais, reside na inusitada prática procedural, sem previsão legal, afigurando-se estranho, porque não se submete a nenhuma controvérsia doutrinária, jurídica ou jurisprudencial quanto ao sujeito ativo do crédito 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 defendant, mas, sim, clientes distribuidores que compraram o produto importado da defendant.

Diz 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. 5, da Defesa, ao considerarem como simples local objeto do desembaraço aduaneiro. Dessa forma, resta comprovada a ilegitimidade dos recolhimentos realizados para as demais unidades federativas.

Sustenta que, em relação ao alegado impedimento de comercializar, restrição imposta pela ANP (item 2.3, alínea “c”), 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 de 04/12/1996, fl. 210.

Frisa 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. 8 e 11) - invoca o “Princípio do Destino”. Como se pode notar, 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 nenhuma tributação de operação posterior à fase da importação e se houvesse o fato gerador seria distinto e próprio para o momento da sua ocorrência.

Por último, requereu perícia, pedido que entendemos 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.

Diz inferir de tudo quanto exposto que o Auto de Infração teve como causa determinante o deliberado procedimento do defendant de fracionar a quantidade para destinação a diferentes estados com seus correspondentes PMPF, e erro na base de cálculo, proceder que impactou negativamente no valor do ICMS devido à Bahia, em razão de menor quantidade destinada e pelo valor médio do PMPF inferior ao fixado para o Estado da Bahia, resultante da desigualdade de valores entre os estados.

Assevera que o estabelecimento situado na Bahia é irrefutavelmente o destinatário físico do produto e importador de fato, formalmente tem a filial de 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, à fl. 176 - parte final, assim declarado em sua defesa.

Afirma, 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.

Assevera 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.

Arremata assinalando que, com base nos fundamentos expostos, o presente auto de infração deve ser mantido e julgado procedente integralmente, por ser de direito e justiça.

O Impugnante se manifesta às fls. 219 a 227, depois de resumir o teor da informação fiscal, assinala ser ela contraditória e dissociada da motivação esposada no lançamento, não merece ser conhecida.

Registra que como narrado, o lançamento de ofício lhe foi direcionado (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 seu estabelecimento importador está sediada 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.

Cita que com esse nítido intento, afirmou 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”.

Assinala 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 a Requerente 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.

Esclarece que, 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.

Frisa 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.

Destaca 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.

Aduz 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.

Menciona 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”.

Diz que se abstraindo 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.

Pondera que, considerando que 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 pela Requerente. Sustenta que o imposto restante, concernente a remessas efetuadas a distribuidores de outros Estados da Federação, não pode ser exigido pelo Estado da Bahia.

Arremata frisando que com essas considerações, resta comprovada a manifesta insubsistência dos argumentos expostos pela autoridade lançadora na informação fiscal apresentada, reitera a Requerente 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.

O Autuante informa à fl. 234 que reitera a constituição do crédito fiscal nos termos do Auto de Infração e da informação prestada.

Em nova manifestação, às fls. 240 a 249, o Autuado reprisa todas as suas alegações já articuladas em suas manifestações.

Em diligência solicitada à fl. 250, pela 3<sup>a</sup> JJF para que fosse elaborada nova planilha acerca do débito apurado que possibilite visualizar separadamente, por mês e por nota fiscal as parcelas do ICMS Importação e ICMS-ST e que fosse intimado o Autuado para que demonstre, para cada DI, onde de fato se deu o consumo dos combustíveis, se em território baiano, ou em outras unidades da Federação, correlacionando cada nota fiscal com o seu respectivo conhecimento de transporte.

O Autuante, às fls. 255 a 260, apresenta o resultado da diligência, nos termos resumidos a seguir.

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.

Afirma que se faz imperioso que se manifeste 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 fazemos na intenção de prestar os suficientes e necessários esclarecimentos para melhor compreensão.

Então, eis o que temos a esclarecer sobre os questionamentos do defendente:

- 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. É de todo se notar 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.

Assevera não haver 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.

Assevera 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, não se vislumbra, 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 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, destaca que o Autuado, repetidamente, vem sustentando 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.

Revela 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.

Frisa que, embora não seja aqui sede de tal discussão, temos 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.

Relativamente à planilha solicitada, que segue em anexo, a elaboramos com detalhamento por nota fiscal de entrada, D1, ICMS Importação e ICMS Importação/Substituição.

Informa que 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 não há nenhuma 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 reiterando a procedência do Auto de Infração.

Em nova diligência solicitada à fl. 269, para que fosse intimado o Autuado para entrega de cópia do resultado da diligência prestada pelo Autuante às fls. 255 a 260.

Em nova manifestação, às fls. 275 a 282, o Autuado assinala 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.

Registra que nas informações, a Fiscalização menciona o seguinte:

*Ora, o tributo é o Imposto sobre Operações de (sic) Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a (sic) Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, e único objeto da exação fiscal.*

*Não há, 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.*

Afirma 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).

Afirma 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. 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.

Assinala 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. 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.

Revela ser 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 - Acórdão JJF Nº 0144-05/10, no sentido de que a ausência de consonância entre o enquadramento da infração e a pretensão fiscal são causa de nulidade.

Assevera 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 da Autuada. 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 da Autuada no Estado da Bahia.

Revela 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”. Indaga como aplicar tal dispositivo à autuada, se ela não possuía estabelecimento na Bahia. Lembra que essa situação específica é tratada pela Lei Complementar 87/96.

Observa 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, se tratando 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).

Frisa 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.

Registra 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 do Autuado situado na Bahia.

Resta 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. Logo, 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.

Revela 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.

Diz 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 da Autora neste Estado, em que pudessem ingressar as mercadorias importadas.

#### LEGITIMIDADE DO ESTADO - PRINCÍPIO DE DESTINO

Frisa que no tocante ao princípio do destino, mencionado na resposta ao quesito VIII da diligência, 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.

Afirma ser 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. Assim, diz 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 que, conforme mesmo mencionado pelo Autuante, 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.

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

Conclui reiterando 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

À fl. 285, consta novo pedido de diligência para que fosse atendida a diligência solicitada à fl. 250.

O Autuante informa às fls. 288 a 290, reafirmando suas argumentações anteriores mantendo a autuação.

Em Diligência a PGE-PROFIS, 297 a 299, foi solicitado que fosse emitido Parecer Jurídico visando a fiel aplicação da legislação de regência do ICMS sobre a matéria em exame nesse PAF e que seja informando eventuais recentes decisões do TJ-BA, sobre a matéria.

Em Parecer circunstaciado às fls. 301 a 310, acerca da matéria objeto da autuação acostado a PGE-PROFIS, se posiciona nos termos a seguir reproduzidos:

*"A definição do sujeito ativo da imposição do ICMS nas importações, após décadas de discussões judiciais, foi devidamente assentada pelo STF no Tema 520, consolidando jurisprudência majoritária sobre o tema, esclarecendo o que significa ser o "destinatário final" das operações de importação.*

*O julgamento foi realizado pelo Plenário virtual da corte e fixou a seguinte tese (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."*

*O destinatário jurídico é quem define o ente federado tributante da operação, não sendo relevante apriori o lugar onde se deu o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas.*

*No caso em epígrafe, conforme se verifica dos documentos acostados aos autos, observa-se que não existe uma importação indireta, senão vejamos.*

*Temos duas modalidades de importação indireta:*

*a) Importação por encomenda: é aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado; b) Importação por conta e ordem: 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.*

*Evidencia-se, outrossim, não existir uma importação por encomenda, uma vez que não restar certificado nos autos encomendantes predeterminados, mas, isto sim, distribuidoras de combustíveis adquirentes dos produtos em inúmeros estados.*

*Do mesmo modo, não resta presente nos autos qualquer evidência duma importação por conta e ordem, tendo em vista que as aquisições foram realizadas pela autuada, importadora sediada no Estado de Pernambuco, para comercialização em vários estados. É o que se extrai dos DANFES de fls. 24, 31 e etc. (notas fiscais acostadas ao parecer).*

*Parece-nos que no caso em epígrafe, em face da capilaridade e diversidade de destinatários, temos duas operações conjugadas, uma de importação e outra operação de revenda posterior. E o que se depreende dos documentos fiscais, no que concerne a natureza da operação "Compras para Comercialização".*

*Assim, parece solar no caso concreto, a existência duma importação direta, onde o importador, localizado no Estado de Pernambuco, importou mercadorias para revenda futura, sem a existência de qualquer ato de intermediação no que concerne à importação.*

*Ou seja, a autuada sediada no Estado de Pernambuco importou os combustíveis, fez o desembaraço e armazenagem no Estado da Bahia (Tequimar), sendo os produtos desembaraçados revendidos, a partir do nosso estado, para vários adquirentes em outras unidades da federação e, também, dentro do território baiano.*

*Poder-se-ia levantar a dúvida da operação em epígrafe se tratar duma operação por encomenda, contudo não existe nos autos qualquer prova documental da existência dum encomendante predeterminado, cuja operação de encomenda tenha se dado anteriormente à importação.*

*Assim preconiza art. 2º, § 1º, I, da IN SRF nº 634/06 sobre a conceituação da importação de encomenda:*

*A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas*

*Parece-nos que no caso em epígrafe, em face da capilaridade e diversidade de indeterminados destinatários, temos duas operações conjugadas, uma de importação e outra operação de revenda posterior.*

*Neste ponto, verifica-se do caso concreto que o importador, sujeito passivo do lançamento em epígrafe, possui sede em Pernambuco, tendo importado combustível do exterior, com armazenagem temporária no Estado da Bahia (Armazém Geral), comercializando para distribuidores de combustíveis em outros estados, inclusive no território baiano.*

*Doutro giro, na mesma trilha de esclarecimento, impõe-se descartarmos a operação em testilha como uma operação por conta e ordem, uma vez não presente a figura da empresa efetivamente importadora, contratante dos serviços de intermediação da importação.*

*Nesta senda preceitua o art. 1º, da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02:*

*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 (art. Iº da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).

Assim, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional, por via de interpresa pessoa (a importadora por conta e ordem), que é uma mera mandatária da adquirente.

Então, bem se estar a ver se tratar a operação em análise, duma importação direta (sem um terceiro importador de fato predefinido), seguida duma venda para contribuintes em outros estados e no Estado da Bahia. Pois bem, tendo como certo a existência duma importação direta, qual seria o reflexo da decisão do STF no julgamento do ARE 665134, realizado no dia 27 de abril de 2020, sobre o caso concreto, vejamos.

O artigo 155, IX, “a”, da CF/88, preceitua que o ICMS incidirá “sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, (...) cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria, ...”

Já a Lei Complementar nº 87/96, por sua vez dispõe no art. 11, I, d, que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física.

A celeuma jurídica eliminada pela decisão em sede de repercussão geral se deu justamente pela análise e amplitude da expressão “estabelecimento destinatário da mercadoria”.

De acordo com a doutrina e jurisprudência anteriores a decisão do STF em destaque, a entrada física da mercadoria prevista no artigo 11, I, d, da LC 87/96 não gera qualquer repercussão sobre o sujeito ativo da relação obrigacional decorrente da operação de importação se ela não ocorrer no estabelecimento destinatário da mercadoria, ou seja, no estabelecimento do importador.

Desta forma, do mesmo modo, a venda posterior da mercadoria, ainda que em operação triangular, ou seja, com entrega direta ao comprador, não interferiria na sujeição ativa, que continuaria sendo do Estado onde tem domicílio o importador. Pois bem, foi justamente esta tese que foi abrigada pelo STF no julgamento do ARE 665134, realizado no dia 27 de abril de 2020. O Ministro Edson Fachin, relator do processo, propôs a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto do artigo 11, I, d, da LC 87/96 que estabelece que “o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física.

Podemos concluir, assim, que quando a Constituição fixou que caberia o ICMS ao Estado onde estivesse o estabelecimento do destinatário da mercadoria, apenas fincou que o imposto é devido ao Estado em que se situe o estabelecimento importador.

Deste modo, a venda posterior da mercadoria, ainda que em operação triangular, ou seja, com entrega direta ao comprador não interfere na sujeição ativa, que continua sendo do Estado onde tem domicílio o importador.

Em síntese, quando uma trading participa de uma operação de importação agindo como mera consignatária e representante dos interesses do adquirente dos bens importados, sem assumir qualquer responsabilidade pela negociação, pagamento dos produtos, impostos e demais custos, o ICMS é devido ao Estado onde se situa o adquirente da mercadoria, vale dizer, o destinatário das mercadorias importadas, entretanto, restando claro a existência duma importação direta, mesmo que o desembarque se dê em outra unidade da federação, o imposto será devido ao Estado do Importador, sendo este mesmo raciocínio aplicável às importações por encomenda, por quanto a importação de mercadorias ocorre com o efetivo comprometimento de vendê-las à empresa encomendante.

Em face do expedito, tendo como certo, por ausência de qualquer prova que encarte as operações objeto do lançamento como importações por conta e ordem, tratar-se de operações por conta própria (direta) realizada pela importadora no Estado de Pernambuco, com recursos próprios, para revenda no mercado interno para outra pessoa jurídica, o sujeito ativo seria a do estado do destinatário jurídico, in casu a empresa importadora.”

Em Intimação determinada em Diligência à fl. 314, o Autuado toma ciência do Parecer da PGE-PROFIS.

O Autuante presta informação fiscal à fl. 317, reafirmando seus argumentos já articulados em sua última informação prestada.

A 3<sup>a</sup> JJF solicita diligência à fl. 320, para que fosse 1 - informado nos autos se houve venda realizada pelo Impugnante em relação às importações a que se referem o presente lançamento para os destinatários sediados neste estado da Bahia e 2 - elaborado dois demonstrativos informando separadamente o ICMS Importação e ICMS-ST, em função da destinação de combustíveis para distribuidoras estabelecidas na Bahia e, no outro, da mesma forma para os demais estados.

O Auditor Fiscal designado apresenta o resultado da diligência às fls. 324 e 325, nos termos que se seguem.

Assinala que, no que se refere ao Ponto 1, o Autuado é uma empresa domiciliada em Pernambuco e realizou importações através de um porto baiano, Tequimar S.A. em Aratu – Candeias-BA. Nesse contexto, efetivamente realizou vendas para contribuintes domiciliados na Bahia.

Diz que, com relação à segregação do ICMS Normal e Substituição Tributária, é importante sublinhar que independentemente do método do cálculo, o Autuado ao definir pelo PMPF ou MVA, dos dois o maior, conforme regra prevista na legislação do ICMS da Bahia, sempre adotou pelo PMPF por ser esse referencial o maior, à época das importações.

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

Destaca 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 Capitação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis - SCANC - com o devido repasse para as outras unidades da federação e também pelo resarcimento decorrente de variação de cargas tributárias do ICMS - em função do recolhimento do ICMS total proporcionado pela DIS.

Em relação ao ponto 2, assinala que por ser uma empresa com domicílio fiscal em outra unidade da federação, a SEFAZ/Bahia, não tem como instantaneamente acesso as notas fiscais eletrônicas não destinadas ao Estado da Bahia. Daí a dificuldade de estruturar as informações nesse ponto.

Às fls. 334 e 335, a 3<sup>a</sup> JJF, em diligência solicita para, com base na documentação apresentada pelo Autuado, seja apurado para cada uma das DIS, objeto da autuação se o imposto recolhido para as operações destinadas às distribuidoras de combustíveis localizadas na Bahia foi devidamente calculado de acordo com a legislação de regência.

O Auditor Fiscal designado apresenta o resultado da diligência às fls. 340 a 345, nos termos que se seguem.

Observa no que se refere ao Ponto 1, o Autuado procedeu aos cálculos do ICMS na forma da legislação quando da importação, notadamente o PMPF por ser este referencial o maior, à época das importações, associado ao regramento previsto na legislação do ICMS no Estado da Bahia, no seu aspecto temporal. Declara que os valores do ICMS que a Autuado atribuiu ao Estado da Bahia foi devidamente calculado de acordo com a legislação vigente, fl. 340.

#### Da Personificação de Importador pelo Autuado

Afirma que o Autuado se personificou como Agente de Comércio Exterior, pela Autorização de Importação n.<sup>o</sup> 96 e 97 de 2015, editada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP, nas referidas autorizações havia a permissão de aquisições no exterior, de gasolina e óleo diesel. Com este ato, editado pela agência reguladora no segmento de combustíveis, o Autuado fica obrigado a atender a legislação nacional, quer no âmbito federal como estadual. Pois, se não o fizer descumprirá regras normativas atribuídas à sua atividade.

#### Da Sistematização da Legislação do ICMS Aplicável ao Importador

Registra que a legislação no Estado da Bahia que define o regime de substituição tributária relativo ao ICMS devido pelas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, é a Lei n.º 7.014/96, combinado com o Capítulo XII, § 6º, do art. 289, RICMS-BA/12.

Observa que no referido dispositivo do RICMS (§ 6º do art. 289) define que:

*§ 6º Os contribuintes que realizarem operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com os demais produtos tratados no Convênio ICMS 110/07, deverão cumprir as obrigações principais e acessórias previstas no referido convênio.*

Sustenta que o alicerce da legislação do ICMS que trata as operações nacionais com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo é o Convênio ICMS 110/07, consequentemente todos os agentes econômicos devidamente autorizados pela agência reguladora submetem-se sistematicamente aos dispositivos elencados nele. Sendo assim, indubitavelmente o Convênio ICMS n.º 110/07 no caput da sua Cláusula segunda, sentencia que na operação de importação de combustíveis derivados ou não de petróleo, o imposto devido por substituição tributária será exigido do importador, inclusive quando tratar-se de refinaria de petróleo ou suas bases ou formulador de combustíveis, por ocasião do desembarque aduaneiro.

Lembra que o § 1º, da referida Cláusula segunda, onde define que na hipótese de entrega da mercadoria antes do desembarque aduaneiro, a exigência do imposto ocorrerá naquele momento. Pois bem, ensina-nos o Direito aduaneiro que desembarque é a liberação de uma mercadoria pela alfândega para a entrada no país ou sua saída, sendo que um dos requisitos é a comprovação do pagamento do ICMS, só aí é que a mercadoria poderá ser entregue ao importador ou exportador.

Diz que após o recolhimento, em ato contínuo, conforme preceitua o § 2º, da Cláusula segunda, em decorrência de posterior operação interestadual, o produto importado equipara-se ao adquirido de produtores nacionais, portanto deve-se observar as disposições previstas na cláusula vigésima. Este comando normativo é um flagrante no que se refere ao aspecto temporal, na separação fática entre a importação efetiva e posterior operação interestadual. Não são operações concomitantes.

Menciona que por serem operações que se realizam em separado, a Cláusula vigésima, descreve quais os procedimentos fiscais que o importador deve proceder quando promover operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo cujo imposto tenha sido retido anteriormente. Sistematizando esta regra, devemos prospectar qual a possibilidade concreta de um importador ter uma situação cujo imposto tenha sido retido anteriormente? De imediato conclui-se que só decorrente de operações que ele tenha sido proprietário dos fatos concretos. Ou seja, que tenha efetivamente importado.

Afirma que a conjugação sistemática das cláusulas segunda e vigésima do Convênio ICMS n.º 110/07, inerentes às obrigações fiscais, principal e acessórias, leva-nos a firme conclusão que o Autuado infringiu a legislação nacional do ICMS, relativo às operações combustíveis derivados ou não de petróleo.

Assinala que astutamente a Autuado arquitetou metodologia própria na aplicação da legislação e que flagrantemente contradizem os seus próprios argumentos na sua peça impugnatória, pois, a sua estruturação baseia-se de que o ICMS incidente na importação é devido ao Estado onde estiver situado o destinatário jurídico da mercadoria, irrelevante o local do desembarque! Ou seja, 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.

Registra que esse conceito argumentativo se lastreia no Tema 520 que instituiu o reconhecimento pelo pleno do STF da repercussão geral, logo, deixaram de ter eficácia os dispositivos da Lei

Complementar n.º 87/96 (estabelecia que o ICMS deveria ser recolhido em favor do Estado de destinação física das mercadorias.

Destaca que considerando que o Autuado denominada nos autos como importador, domiciliada juridicamente no Estado Pernambuco, município de Recife, não procedeu ao recolhimento total do ICMS conforme declarações de importação, para este Estado, atendendo o Tema 520. Portanto, diz ratificar que o sujeito ativo da obrigação tributária do 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.

Menciona que a cada Declaração de Importação, o Autuado interpretou que deveria seccionar as quantidades e emitir diversas notas fiscais de Entrada, a título de Importação e com base em alguma regra particular de negócio, distribuiu essas quantidades pelas diversas unidades federadas (BA/GOIÁS/MG) e a partir daí procedia os cálculos do ICMS conforme regras definidas em cada um desses entes federados e recolhia o ICMS.

Revela que existe um aspecto temporal nesse procedimento do Autuado, que entra em rota de colisão com a linha de tributação do princípio de destino que adotou. Ou seja, a título de exemplificação, temos a Declaração de Importação n.º 16/0999297-2 expedida em 01/07/2016, referente a aquisição de 3.500.000 litros de Óleo Diesel S500, cuja nacionalização se deu com a emissão de NF-e(s) de entrada em 01/07/2016: - n.º 196 (atribuída para a Bahia nos cálculos do ICMS), quant. de 1.500.000 Litros;- n.º 197 (atribuída para Goiás nos cálculos do ICMS), quant. de 1.000.000 Litros;- n.º 198 (atribuída para Minas Gerais nos cálculos do ICMS), quant. de 1.000.000 Litros.

Explica que, após isso, para dar forma a sua arquitetura metodológica conveniente, no âmbito tributário, o Autuado procedeu a emissão de diversas NF-e com a natureza da Operação, "Venda para Entrega Futura – Combust." CFOP: 6.922, a título de Simples Faturamento, a maioria em datas próximas às NF-e (s) de entrada, entre 30/06/2016 e 01/07/2016, entretanto, pasmem Doutos Julgadores, uma das notas fiscais, a de n.º 4879 (chave de acesso: 2616 1107 3916 7300 0401 5500 4000 0048 7913 6007 6000), com data de emissão em 30/11/2016. Mesmo assim, o Autuado, emitiu uma NF-e., Chave de Acesso: 2616 1207 3916 7300 0401 5500 4000 0052 4213 9446 5200 com data de 15/12/2016, para a Entrega Física de n.º 5242 em 15/12/2016 emitida contra a Federal Distribuidora de Petróleo Ltda., CNPJ: 02.909.530/0015-88, natureza da operação: Remessa - Entrega Futura, CFOP: 6.117, trata-se de uma saída real da mercadoria.

Diz que em ato contínuo, esta operação do Autuado tem como substrato de prova cabal, a emissão de NF-e pela empresa Terminal Químico de Aratu S/A – Tequimar, chave de acesso: 29161214688220000164550020001110131743507355, CNPJ: 14.688.220/0001-64, para a Entrega Física através da NF-e 111013 de 15/12/2016, emitida contra a Federal Distribuidora de Petróleo Ltda., CNPJ: 02.909.530/0015-88, natureza da operação: Remessa Merc p/Conta e Ordem Terc em Venda a Ordem, CFOP: 6.923, trata-se da saída real da mercadoria.

Frisa que ante a estes eventos fiscais, correlacionados, a pergunta que evidencia naturalmente associa-se ao aspecto temporal com o princípio de destino físico dos combustíveis, argumento evidenciado pelo Autuado em sua peça impugnatória:

- No período de 01/07/2016 a 14/12/2016, qual foi efetivamente o destino físico do combustível que foi exemplificado com as chaves de acesso retro indicadas? Ou até, opcionalmente, no período de 01/07/2016 a 29/11/2016 (um dia antes da emissão da NF-e nº 4879)?

- Mesmo com a emissão das referidas NF-e (s) 196/197/198 cuja função é a nacionalização e a personificação da propriedade da mercadoria pelo importador, o ato da armazenagem no Terminal Químico de Aratu S/A - Tequimar, define-se como uma área neutra, sem domicílio tributário, portanto, indefinida no aspecto territorial no âmbito nacional?

Menciona que ante aos aspectos evidenciados no ponto 12 da presente Informação Fiscal, observa-se que o Autuado fica intimado através do DTE, a demonstrar de forma associada (referenciado pelas Declarações de Importação), sistêmica (quantidades e tipo de combustível) e temporal (com as correspondentes datas), as NF-e (s) que envolvem as seguintes operações:

- Declarações de Importação, quantidades e tipo de combustível;
- NF-e (s) de importações, CFOP: 3.652;
- Remessas para Armazenamento para a Tequimar, com CFOP: 6.663;
- Vendas para Entrega Futura - Combust com CFOP: 6.922/5.922;
- Remessas - Entrega Futura, CFOP: 6.117/5.117;
- Remessa Merc p/Conta e Ordem Terc em Venda a Ordem, CFOP: 6.923
- Retorno de Armazenamento, CFOP: 6.665;

Arremata frisando que, diante dos aspectos retro sistematizados, de forma inexorável e irrefutável, deve a título sugestivo, no sentido de preservar o Erário do estado da Bahia, a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), Reformar o Acórdão JJF N.<sup>o</sup> 0177-03/2023-VD pois, tem o mesmo teor e características do presente processo e em face as evidências, não se está a analisar e julgar aspectos associados ao Sujeito Ativo do ICMS – Importação e a definição pelo STF com relação ao prolatado Tema 520, mas sim, as evidências destacadas no ponto 12 da presente Informação Fiscal que conjuga o aspecto temporal com o princípio de destino físico dos combustíveis.

Em manifestação às fls. 352 a 366, o Impugnante, depois de descrever cronologicamente a instrução do PAF assevera, que à evidência do vastíssimo conteúdo documental probatório já colacionado pela Impugnante aos autos, considerando ainda as conclusões dos Pareceres PROFIS NCA PGE 202040771-0 e 2020234988-0, as recentes decisões do CONSEF (unâimes, no Acórdão JJF N<sup>o</sup> 0020-05/23-VD oriundo da 5<sup>a</sup> Junta Fiscal de Julgamento, e Acórdão JJF N<sup>o</sup> 0177-03/2023-VD oriundo da 3<sup>a</sup> Junta Fiscal de Julgamento, ambos em anexo) acerca do assunto, calcada em manifestação do STF em sede de Recurso Repetitivo (TEMA 520), não nos resta mais do que (i) solicitar a inclusão do processo em pauta para julgamento, e (ii) reafirmar a firme convicção de que, comprovada a manifesta insubsistência dos argumentos expendidos pela autoridade lançadora (no lançamento de ofício e nas 6 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.

Em Diligência dessa 3<sup>a</sup> JJF, à fl. 370, foi solicitado que Auditor Designado apurar, com base na documentação apresentada pelo Autuado para cada uma das DIs, objeto da autuação, se o imposto ICMS-ST recolhido pelo Autuado para as operações destinadas a distribuidoras de combustíveis localizadas na Bahia, foi devidamente calculado de acordo com a legislação de regência, a exemplo da DI nº 16/0999297-2, fls. 19 a 21 e CD a fl. 200, - Nota fiscal nº 196 e recolhimento no valor de R\$ 871.418,70. Caso necessário, elaborar planilha para discriminar as diferenças apuradas.

Auditor Fiscal designado presta nova informação fiscal às fls. 377 a 379 articulando os seguintes argumentos.

Registra que o Auto de Infração em foco, foi lavrado pelo Auditor Fiscal, Dante Grisi, Cad. 13.298.623-3, que está aposentado, conforme Portaria nº 0336307 de 24/11/2021, DOE 25/11/2021. Por este motivo, o presente PAF foi-me novamente encaminhado.

Diz que da Análise do quanto provocado pelo CONSEF/3<sup>a</sup> JUNTA, fls. 370, no que se refere ao Ponto 1, afasta-se a necessidade de checar e apurar os cálculos do ICMS-ST e possíveis diferenças, uma vez que este procedimento já foi realizado pelo Autuante originário no tocante à lavratura do Auto de Infração em comento, onde na edição da sua Informação Fiscal, fls. 202 a 212,

notadamente fl. 206, itens “d” e “e”, sentencia que o ICMS devido foi objeto de apuração e devidamente recolhido ao Estado da Bahia e respectivos “estados de destino”.

Pondera não haver necessidade de elaborar planilha para discriminar as diferenças apuradas. Pois, as diferenças apuradas, são os próprios valores que constituem o Auto de Infração em comento.

Afirma que a irrefutabilidade das diferenças apuradas é a exausta discussão sobre o “destino físico” dos combustíveis, quer por parte do Autuante como da Autuado, portanto, os valores do ICMS que a Autuado atribuiu ao Estado da Bahia foi devidamente calculado de acordo com a legislação vigente, conforme aferido pelo Autuante onde destacou essa afirmativa à fl. 206, itens “d” e “e”.

Quanto ao item 2, sugere que em face as considerações retro mencionadas a 3<sup>a</sup> JJF reveja a necessidade efetiva de atender a intimação proposta e caso achar oportuno que seja solicitada pelo CONSEF para dar celeridade ao julgamento.

Destaca que a SAT/COPEC/INFIS, procedeu a Intimação Fiscal no dia 26 de outubro de 2023 através do DTE (vide anexo), dando ciência a Informação Fiscal conforme fls. 340 a 345, cuja ciência ocorreu no dia 01/11/2023, inclusive solicitando as informações abaixo e até o momento a SAT/COPEC/INFIS não recebeu:

Ante aos aspectos evidenciados no ponto 12 da presente Informação Fiscal, observa-se que a Autuado fica intimada através do DTE, a demonstrar de forma associada (referenciado pelas Declarações de Importação), sistêmica (quantidades e tipo de combustível) e temporal (com as correspondentes datas), as NF-e (s) que envolvem as operações que elenca à fl. 379.

O Autuado se manifesta às 405 a 408, depois de sintetizar a instrução do PAF e resumir o teor da informação fiscal, destacou que em vista do vasto conteúdo probatório acostado aos autos , bem como considerando as conclusões dos Pareceres da PGE-PROFIS e os Acórdãos unâimes recentemente publicados pelas 3<sup>a</sup> e 5<sup>a</sup> JJF deste CONSEF (NºS0177-03/23 e 0020-05/23), ambos em consonância com o Tema 520 de Repercussão Geral, requer que sendo reconhecida a insubsistência dos argumentos apresentados pelo Autuante (tanto do lançamento de Ofício, quanto nas informações fiscais apresentadas nos autos)seja provida a impugnação e julgado improcedente o Auto de Infração.

O Auditor Fiscal designado informa à fl. 411 que, por tudo o que já anteriormente exposto, inclusive atendido o solicitado pelo CONSEF à fl. 383, através da Intimação fiscal via DTE em 26/10/2023.

O Patrono do Autuado apresenta memorial repisando todas as razões de Defesa articuladas em sua Defesa e em ulteriores manifestações.

Na assentada do julgamento, os patronos do Autuado, Dr. Oscar Luiz Mendonça De Aguiar - OAB/BA - 9.318 e Dr. João Bacelar de Araújo - OAB/PE - 19.632, em sustentação oral, reafirmaram todos os argumentos defensivos apresentados na impugnação e em manifestação ulteriores.

## VOTO

Inicialmente, deve ser enfrentada a preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante sob o fundamento de que ocorreu 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, eis que, 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.

No que concerne a solicitação para 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 às fls. 18 e 160 e 161, e cópias dos Extratos das Declarações de Importação - DI, fls. 19 a 95.

O Impugnante em suas razões de Defesa, pugna pela improcedência da autuação rebatendo 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 no Estado da Bahia para distribuidoras localizadas em outras unidades da Federação e todas foram 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.

Explicou que apesar de não restar explicitada no Auto de Infração, a verdade material dos fatos havidos consistiu, em operações com as seguintes características e cronologia:

- a) A Filial da Defendente (estabelecida no Estado de Pernambuco) promoveu a aquisição no exterior (= importação) de combustível derivado de petróleo e não apto a comercialização senão para distribuidoras de combustíveis (como tal definidas e autorizadas pela ANP) para que as mesmas, 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, dessem segmento à cadeia de circulação do combustível;
- b) A Filial da Defendente (estabelecida no Estado de Pernambuco) promoveu o desembaraço

aduaneiro da mercadoria, objeto de aquisição no exterior (= importação), no Estado da Bahia, de combustível derivado de petróleo e não apto a comercialização senão para distribuidoras de combustíveis, pelo simples fato de que no Estado da Bahia havia tancagem disponível para o trasbordo e armazenagem do produto importado;

- c) A Filial da Defendente (estabelecida no Estado de Pernambuco) promoveu a comercialização, para distribuidoras de combustíveis (como tal definidas e autorizadas pela ANP) do produto importado, em operações interestaduais (considerando estar estabelecida no Estado de Pernambuco) destinadas a diversas Unidades da Federação, entre elas o próprio Estado da Bahia;
- d) Em relação às operações destinadas a distribuidoras de combustíveis (como tal definidas e autorizadas pela ANP) estabelecidas no Estado da Bahia, promoveu à apuração e recolhimento do ICMS tendo como Sujeito Ativo o Estado da Bahia, utilizando-se do critério previsto na legislação baiana para a quantificação do imposto devido e promovendo a quitação da obrigação tributária principal (= recolhimento) mediante GNRE; e
- e) Em relação às operações destinadas a distribuidoras de combustíveis (como tal definidas e autorizadas pela ANP) estabelecidas nas demais Unidades da Federação, a Impugnante promoveu à apuração e recolhimento do ICMS tendo como Sujeito Ativo os respectivos Estados de Destino, utilizando-se do critério previsto nas respectivas legislações estaduais para a quantificação do imposto devido e promovendo a quitação da obrigação tributária principal (= recolhimento) mediante GNRE.

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.

Com relação à primeira etapa da operação que trata do questionamento se a importação de combustíveis realizada pelo estabelecimento autuado localizado no Estado de Pernambuco teria como Sujeito Ativo o Estado da Bahia pelo fato de o desembarque aduaneiro ter ocorrido neste

Estado já foi decidida por essa JJF através do julgamento do Auto de Infração N° 298623.0002/17-5, que resultou no Acórdão JJF nº 0177-03/23-VD, que decidiu 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”. Tendo sido essa decisão mantida pela Segunda Câmara deste CONSEF através do Acórdão CJF N° 0000-12/24-VD, nos seguintes termos:

*“ ... tendo em vista que o Parecer da PGE e o julgamento do STF sobre o tema de 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 a circulação da mercadoria com a transferência do domínio”, assim como 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.”*

No presente processo o questionamento central diz respeito a caracterização do Sujeito Ativo relativo às operações subsequentes realizadas pelo importador jurídico dos combustíveis importados, ora autuado, localizado no Estado de Pernambuco e internalizados e estocados neste Estado da Bahia e que foram comercializados parte para distribuidoras da Bahia e de outros Estados da Federação.

Verifica-se dos autos que nas operações subsequentes, ou seja, as vendas destinadas às distribuidoras situadas no Estado da Bahia o Autuado recolheu o Imposto relativo à Substituição Tributária o Autuado recolheu o imposto para o Estado da Bahia na forma prevista na legislação de regência, fato esse não contestado pelo Autuante ao declarar expressamente em sua informação fiscal, fl. 340. No que se refere às operações destinadas às distribuidoras dos demais Estados da Federação o imposto foi recolhido de acordo com legislação de cada um deles conforme documentação carreada aos autos, cujo volume importado em cada DI foi devidamente demonstrado pelo Autuado a distribuição do fracionamento indicando o volume destinado a cada unidade da Federação inclusive o do estado da Bahia.

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 PGE-PROFIS, fls. 301 a 310, concluiu que *“Em face do expedido, tendo como certo, por ausência de qualquer prova que encarte as operações objeto do lançamento como importações por conta e ordem, trata-se de operações por conta própria realizada pela importadora no Estado de Pernambuco, com recursos próprios para revenda no mercado interno para outra pessoa jurídica, o sujeito ativo seria a do Estado do destinatário jurídico, in caso, a empresa importadora. ”*, cujo teor reproduzo parcialmente a seguir.

*“ [...] A celeuma jurídica eliminada pela decisão em sede de repercussão geral se deu justamente pela análise e amplitude da expressão “estabelecimento destinatário da mercadoria”.*

*De acordo com a doutrina e jurisprudência anteriores a decisão do STF em destaque, a entrada física da mercadoria prevista no artigo 11, I, d, da LC 87/96 não gera qualquer repercussão sobre o sujeito ativo da relação obrigacional decorrente da operação de importação se ela não ocorrer no estabelecimento destinatário da mercadoria, ou seja, no estabelecimento do importador.*

*Desta forma, do mesmo modo, a venda posterior da mercadoria, ainda que em operação triangular, ou seja, com entrega direta ao comprador, não interferiria na sujeição ativa, que continuaria sendo do Estado onde tem domicílio o importador. Pois bem, foi justamente esta tese que foi abrigada pelo STF no julgamento do ARE 665134, realizado no dia 27 de abril de 2020. O Ministro Edson Fachin, relator do processo, propôs a declaração de constitucionalidade parcial, sem redução de texto do artigo 11, I, d, da LC 87/96 que estabelece que “o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física*

*Podemos concluir, assim, que quando a Constituição fixou que caberia o ICMS ao Estado onde estivesse o estabelecimento do destinatário da mercadoria, apenas ficou que o imposto é devido ao Estado em que se situe o estabelecimento importador.*

*Deste modo, a venda posterior da mercadoria, ainda que em operação triangular, ou seja, com entrega direta ao comprador não interfere na sujeição ativa, que continua sendo do Estado onde tem domicílio o importador.*

*Em síntese, quando uma trading participa de uma operação de importação agindo como mera consignatária e representante dos interesses do adquirente dos bens importados, sem assumir qualquer responsabilidade pela negociação, pagamento dos produtos, impostos e demais custos, o ICMS é devido ao Estado onde se situa o adquirente da mercadoria, vale dizer, o destinatário das mercadorias importadas, entretanto, restando claro a existência duma importação direta, mesmo que o desembaraço se dê em outra unidade da federação, o imposto será devido ao Estado do Importador, sendo este mesmo raciocínio aplicável às importações por encomenda, porquanto a importação de mercadorias ocorre com o efetivo comprometimento de vendê-las à empresa encomendante.*

*Em face do expedito, tendo como certo, por ausência de qualquer prova que encarte as operações objeto do lançamento como importações por conta e ordem, tratar-se de operações por conta própria (direta) realizada pela importadora no Estado de Pernambuco, com recursos próprios, para revenda no mercado interno para outra pessoa jurídica, o sujeito ativo seria a do estado do destinatário jurídico, in casu a empresa importadora.*  
“

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, com o intuito de comprovar a efetiva importação direta, por conta própria.

Exames nos 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*, revelam 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.

No tocante, especificamente, às operações subsequentes à importação direta realizada pelo estabelecimento autuado estabelecido no Estado de Pernambuco, cujos combustíveis foram internalizados e estocado em território baiano verifica-se a convergência do volume de combustível importado em cada DI com o correspondente volume totalizado destinado às distribuidoras localizadas na Bahia e em outros estados da Federação

Neste sentido, comungo com o entendimento esposado no precedente apresentado pelo impugnante atinente ao Acórdão JJF Nº 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 estabelecia 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, conluso que, no presente caso o Estado da Bahia não se configura como Sujeito Ativo das operações subsequentes realizadas com o combustível internalizado no território

baiano, que destinaram os combustíveis importados do exterior pelo estabelecimento do Autuado estabelecido no Estado de Pernambuco para outras unidades da Federação decorrente de importações direta, objeto da autuação, realizadas pelo estabelecimento autuado. A sujeição Ativa do Estado da Bahia recai nas operações, cujas distribuidoras adquirentes dos combustíveis estejam estabelecidas no território baiano.

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

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 298623.0001/17-9, 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, 03 de abril de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA