ESTADO DO ACRE
Secretaria de Estado da Fazenda
Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais

| | |
|---|---|
| ACÓRDÃO Nº | 287/2025 |
| PROCESSO Nº | 2014/10/64297 |
| RECORRENTE: | JSA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. |
| ADVOGADO(A): | GILLIARD NOBRE ROCHA – OAB/AC 2.833 |
| RECORRIDO: | DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA |
| PROCURADOR DO ESTADO: | LUÍS RAFAEL MARQUES DE LIMA |
| RELATOR: | HILTON DE ARAÚJO SANTOS |
| DATA DE PUBLICAÇÃO: | |

## E M E N T A

ICMS. IMPORTAÇÃO E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CIMENTO. COMPLEMENTAÇÃO DE ICMS-ST VALIDIDADE FORMAL DA NOTIFICAÇÃO. FATO GERADOR AUTÔNOMO. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS NÃO COMPROVADA. INAPLICABILIDADE DE BENEFÍCIO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO IMPROVIDO.

1. Lançamento de ICMS, sob o regime de substituição tributária, complementar ao ICMS devido na importação de cimento do Peru, cuja entrada ocorreu no território acreano, formalizado por meio da Notificação do ICMS nº 13.030/2014, modelo 2, série 05, em desfavor de JSA Importação e Exportação Ltda.
2. Alegação de nulidade da notificação fiscal afastada, porquanto observados os requisitos formais previstos no art. 23 do Decreto Estadual nº 462/1987 e inexistente prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa.
3. Reconhecimento de que o ICMS-Importação e o ICMS devido por substituição tributária nas operações subsequentes configuram fatos geradores autônomos, nos termos dos arts. 2º, parágrafo único, I, 5º, IV, 6º, II, e 22, § 1º, I, da Lei Complementar Estadual nº 55/1997, não havendo que se falar em impossibilidade de cobrança complementar ou em preclusão/homologação tácita do lançamento com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN.
4. Tese defensiva de importação por conta e ordem de terceiros (empresa de construção civil não contribuinte) rejeitada, ante a ausência de comprovação fática e documental, a natureza das operações subsequentes registradas como "venda de mercadorias" e a irrelevância de convenções particulares para a definição da sujeição passiva tributária, nos termos do art. 123 do CTN e do conceito de importação por conta e ordem previsto no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018.
5. Inaplicável o benefício previsto no Decreto Estadual nº 4.050/2012, por não incluir o cimento dentre os materiais expressamente listados em seus anexos.
6. Manutenção da Decisão DIAT nº 297/2015, que ratificou o Parecer nº 330/2015 do Departamento de Assessoramento Tributário e o lançamento de ICMS-ST complementar.

Recurso voluntário conhecido e desprovido. Decisão unânime.

## A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que é recorrente JSA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., ACORDAM os membros do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais, por unanimidade de votos, decidem pelo improvimento do recurso voluntário, tudo nos termos do voto do Relator, que é parte integrante deste julgado. Participaram do julgamento os seguintes membros: Willian da Silva Brasil (Presidente), Hilton de Araújo Santos (Relator), Camila Fontinele da Silva Caruta, Antônio Raimundo Silva de Almeida, Solange Maria Chalub Bandeira Teixeira, Luiz Antônio Pontes Silva, João Tadeu de Moura e Maíra Vasconcelos da Silva. Presente, ainda, o Procurador do Estado Luís Rafael Marques de Lima. Sala das Sessões, Rio Branco, Capital do Estado do Acre, 25 de setembro de 2025.

Documento assinado digitalmente
WILLIAN DA SILVA BRASIL
Data: 05/01/2026 21:28:45-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

Willian da Silva Brasil
Presidente

HILTON DE ARAUJO SANTOS:65641345253
Assinado digitalmente por HILTON DE ARAUJO SANTOS:65641345253
ND: C=BR, O=ICP-Brasil, OU=AC SOLUTI Multipla v5, OU=38038006000120, OU=Videoconferencia, OU=Certificado PF A3, CN=HILTON DE ARAUJO SANTOS:65641345253
Razão: Eu sou o autor deste documento
Localização:
Data: 2025.11.28 10:01:53-05'00'
Foxit PDF Reader Versão: 2025.2.0

Hilton de Araújo Santos
Relator

LUIS RAFAEL MARQUES DE LIMA:62397583291
Assinado digitalmente por LUIS RAFAEL MARQUES DE LIMA:62397583291
ND: C=BR, O=ICP-Brasil, OU=05527232000116, OU=Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, OU=RFB e-CPF A3, OU=(EM BRANCO), OU=presencial, CN=LUIS RAFAEL MARQUES DE LIMA:62397583291
Razão: Eu sou o autor deste documento
Localização:
Data: 2025.12.05 10:07:44-05'00'
Foxit PDF Reader Versão: 2025.1.0

Luís Rafael Marques de Lima
Procurador do Estado

Recurso Voluntário
Processo Administrativo Tributário nº 2014/10/64297
Recorrente: JSA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Advogado: Gilliard Nobre Rocha OAB/AC 2.833
Recorrido: Diretor de Administração Tributária
Procurador do Estado: Francisco Evaldo Martins Rosal Pádua
Relator: Hilton de Araújo Santos

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por **JSA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA**, já qualificado nos autos, por seu advogado, perante este Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais (TATE), face a **Decisão nº 297/2015**, proferida pela Diretoria de Administração Tributária (DIAT).

A decisão impugnada, com esteio no **Parecer nº 330/2015** do Departamento de Assessoramento Tributário, julgou improcedente a impugnação à **Notificação do ICMS nº 13.030/2014**, ao entendimento que: "(i) não houve o pagamento do ICMS-ST importação no momento do desembaraço aduaneiro, conforme planilha apresentada às fls. 41-45; (ii) os DANFES apresentados às fls. 394-425 apresentam como natureza da operação "venda de mercadoria" e descrição do produto "Cimento Portland Pozolanico" (NCM/SH 2423.2910), configurando a venda de produto sujeito à substituição tributária no Estado do Acre; e (iii) o importador de mercadorias sujeitas à substituição tributária tem a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido ao longo de toda a cadeia mercantil, independentemente de venda posterior a contribuinte ou não contribuinte do ICMS." Inclusive, o parecer acrescenta que haveria sujeição ao recolhimento tanto do ICMS referente à operação de entrada da mercadoria

importada (código de receita 100056), assim como do ICMS antecipado referente às operações subsequentes (código de receita 100099).

Em seu recurso voluntario, a recorrente alega que a **Notificação de ICMS nº 13.030/2014** mostra-se nula por ausência de elementos que comprovem a ocorrência do fato gerador, nos termos dos arts. 18, §2º, e 19, III, do Decreto Estadual nº 462/87. Além disso, arrazoa que tendo a Reclamante prestado todas as informações no desembaraço aduaneiro e considerando-se que as importações foram realizadas por conta de terceiros, que o imposto foi recolhido conforme a alíquota interna do Acre e que empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, inexiste fundamento para a cobrança complementar do tributo, sendo, por isso, inevitável a declaração de nulidade do respectivo lançamento e, por consequência, a reforma da decisão administrativa ora recorrida.

Na forma do regimento interno do antigo CONCEA, os presentes autos foram encaminhados a Procuradoria Geral do Estado que, por meio do **Parecer nº 06/2016/ PGE/PF**, entendeu a notificação preenchia os requisitos legais e não havia vício formal capaz de comprometer a defesa. Destacou que a empresa praticou dois fatos geradores: (i) importação do cimento, com recolhimento do ICMS no desembaraço aduaneiro, e (ii) venda das mercadorias no mercado interno, fato gerador autônomo do ICMS, em relação ao qual não houve pagamento. Rejeitou-se a tese de substituição tributária e a alegação de que contratos privados poderiam afastar a responsabilidade tributária da importadora, ressaltando-se que convenções particulares não oponíveis ao fisco. Além disso, afastou-se a aplicação do Decreto Estadual nº 4.050/2012, por não contemplar o produto em questão. Opinando, ao final, pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

Rio Branco, 25 de setembro de 2025.

HILTON DE ARAUJO SANTOS:65641345253

Assinado digitalmente por HILTON DE ARAUJO SANTOS:65641345253
ND: C=BR, O=ICP-Brasil, OU=AC SOLUTI Multipla v5, OU=38038006000120, OU=Videoconferencia, OU=Certificado PF A3, CN=HILTON DE ARAUJO SANTOS:65641345253
Razão: Eu sou o autor deste documento
Localização:
Data: 2025.09.26 10:01:38-05'00'
Foxit PDF Reader Versão: 2025.2.0

Hilton de Araújo Santos
Relator

Recurso Voluntário
Processo Administrativo Tributário nº 2014/10/64297
Recorrente: JSA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Advogado: Gilliard Nobre Rocha OAB/AC 2.833
Recorrido: Diretor de Administração Tributária
Procurador do Estado: Francisco Evaldo Martins Rosal Pádua
Relator: Hilton de Araújo Santos

**Voto**

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto pela empresa **JSA Importação e Exportação Ltda.**, já qualificada nos autos, por meio de seu advogado, em face da **Decisão nº 297/2015** da Diretoria de Administração Tributária que, com espeque no **Parecer nº 330/2015** do Departamento de Assessoramento Tributário, manteve inalterado o lançamento materializado na **Notificação do ICMS nº 13.030/2014, modelo 2, série 05**, que teve como objetivo lançar o ICMS substituição tributária em complemento ao ICMS incidente quando da importação de cimento do Peru, cuja entrada ocorreu pelo município de Assis Brasil, neste Estado.

Presentes os requisitos de admissibilidade, passamos à análise do objeto do presente recurso voluntário.

Inicialmente, compete afastar a alegação de nulidade da referida notificação.

O artigo 23 do Decreto Estadual nº 462/1987, vigente à época dos fatos, estabelece quais elementos não podem faltar a notificação para sua validade, cuja ausência poderia comprometer a higidez do ato. Por oportuno, transcrevemos tais requisitos abaixo.

> Art. 23. A notificação será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:
>
> I – a qualificação do notificado;
>
> II – o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
>
> III – a disposição legal infringida, se for o caso; e,

> IV – assinatura do Chefe do órgão expedidor ou de outros servidores autorizados e a indicação de seu cargo ou função e o número da matrícula.
>
> Parágrafo único. Prescinde de assinatura, a notificação emitida por processamento eletrônico.

No mais, ainda que houvesse alguma imperfeição formal, esta só poderia de ser declarada na hipótese de prejudicar efetivamente o exercício de defesa da recorrente, o que não se verificou no procedimento, pois houve descrição do fato gerador da imposição fiscal, o qual foi acompanhada de outros documentos suficientes a plena compreensão da empresa, permitindo, assim, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Passando à análise propriamente do mérito, constata-se que a controvérsia envolve duas etapas distintas da relação jurídica tributária.

O primeiro corresponde ao ICMS-Importação, verificado no desembaraço aduaneiro, nos termos dos dispositivos a seguir transcritos constantes na Lei Complementar Estadual nº 55/97.

> **CAPÍTULO II**
>
> **Das Hipóteses de Incidência**
>
> Art. 2º O Imposto incide sobre:
>
> (...)
>
> Parágrafo único. O imposto incide também sobre:
>
> I – **a entrada de mercadoria ou bem importado do exterior** por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lei Complementar nº 113, de 30/12/2002)

> **CAPÍTULO V**
>
> **Dos Elementos do Imposto**
>
> **SEÇÃO I**
>
> **Da Ocorrência do Fato Gerador**
>
> Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
>
> (...)
>
> IV - do **desembaraço aduaneiro** de mercadoria ou bem importados do exterior;

**Capítulo VI**

**Da Sujeição Passiva**

**Seção I**

**Do Contribuinte**

Art. 22. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – **importe mercadorias ou bens do exterior**, qualquer que seja a sua finalidade;

**SEÇÃO II**

**Da Base de Cálculo**

Art. 6º A base de cálculo do imposto é:

II - a natureza de mercadoria ou bem importado do exterior, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante do documento de importação, observado o disposto no § 1º deste artigo e no art. 17;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

A título meramente, acadêmico, temos que a incidência do ICMS-Importação é medida necessária para assegurar isonomia tributária entre mercadorias nacionais e estrangeiras, em consonância com o **princípio do país de destino**, que determina, em âmbito das relações comerciais internacionais, que a tributação deve ser no destino, ou seja, não se exporta tributos, de modo a prejudicar a competividade dos produtos exportados.

Conforme ressalta **Misabel Abreu Machado Derzi**, em atualização da obra de **Aliomar Baleeiro**[1], a cobrança do ICMS e do IPI na importação **não tem**

[1] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 381

**caráter protecionista, mas garante equidade e neutralidade concorrencial.** No comércio internacional, prevalece a regra da desoneração das exportações, razão pela qual evita-se o desequilíbrio em desfavor da produção interna.

Assim, voltando-se ao mercado interno, torna-se necessária a incidência dos impostos na importação, a fim de se conferir tratamento isonômico às operações de circulação de mercadorias nacionais e internacionais.

No que se refere ao ICMS-Importação, verifica-se que este foi recolhido pela recorrente, conforme os documentos anexados aos autos (fls.46/393), tendo os respectivos valores sido considerados no cálculo do ICMS-ST, a título de créditos passíveis de compensação.

Já no que tange ao segundo fato gerador, cumpre observar que o cimento se enquadra entre os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, onde se exige antecipadamente o recolhimento do ICMS relativos a todas as operações subsequentes até a última circulação econômica da referida mercadoria, neste momento já nacionalizadas. Dessa forma, a imposição tributária alcança a saída para o consumidor final, seja contribuinte ou não do ICMS.

Sendo fatos geradores autônomos, a empresa está obrigada ao recolhimento do imposto em ambas as hipóteses. Desta forma, o pagamento efetuado por ocasião da importação não exonera o contribuinte do recolhimento do imposto devido pela circulação posterior das mercadorias no mercado interno, já que se trata de fatos distintos, cada qual com seu próprio suporte fático.

Igualmente, não merece acolhida a alegação de que o pagamento realizado no desembaraço aduaneiro obstaria a cobrança complementar. Como demonstrado exaustivamente, o valor recolhido naquela ocasião restringiu-se ao **ICMS-Importação**, cujo fato impositivo é distinto, não alcançando a circulação subsequente ocorrida já no mercado interno. Assim, a operação posterior ao desembaraço aduaneiro, após a nacionalização das respectivas mercadorias, configura novo fato gerador, ensejando obrigação tributária própria e independente daquela já adimplida, por ocasião do procedimento aduaneiro citado.

Assim, o pagamento realizado no desembaraço aduaneiro não equivale a homologação do crédito recolhido, impedido cobrança posterior ao argumento de ter havido preclusão, como pretende a recorrente. De mais a mais, não há preclusão quando a exigência decorre de fato gerador distinto ou de valores não abrangidos pelo recolhimento inicial, hipótese em que subsiste a possibilidade de constituição do crédito remanescente, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

No caso em exame, revela-se irrelevante a circunstância de que a importação tenha ocorrido por conta e ordem de não contribuinte (empresa de construção civil), já que as convenções particulares não têm o condão de alterar a sujeição passiva tributária definida em lei, nos termos do art. 123 do CTN. Assim, ainda que existam ajustes contratuais entre particulares, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto permanece com o importador de direito, não podendo tais avenças ser opostas à Fazenda Pública para afastar a incidência tributária, muito menos a respectiva sujeição passiva.

Vale registrar que, em relação às notas fiscais acostadas aos autos (fls. 393/425), as operações subsequentes à importação foram registradas com a natureza de **"venda de mercadorias"**, e não como **"importação por conta e ordem"**.

A diferença entre venda de mercadorias e importação por conta e ordem repousa essencialmente na titularidade da operação e na assunção dos riscos negociais. Na primeira hipótese, o vendedor aliena bens de sua propriedade diretamente ao comprador, transferindo-lhe a titularidade mediante contraprestação. Na segunda, a importadora atua como intermediária, executando os trâmites aduaneiros com recursos do adquirente e em seu benefício, sem assumir a propriedade do bem. Nessa modalidade, o verdadeiro titular jurídico e econômico da mercadoria é o adquirente, que responde integralmente pelo custo da operação e detém a propriedade desde a origem, conforme dicção encontrada no *caput* do art. 2° da Instrução Normativa RFB n° 1.861/2018, com redação dada pela Instrução Normativa RFB n° 2.101/2022, *in verbis*:

> Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceira aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.

Por derradeiro, o Decreto Estadual nº 4.050/2012, invocado pela recorrente, não se aplica ao caso, pois restringe sua incidência a materiais expressamente listados em seus anexos, dos quais não consta o cimento, objeto do lançamento impugnado.

Diante do exposto, **voto pela improcedência do pedido formulado pelo contribuinte**, mantendo-se, por seus próprios fundamentos, a **Decisão DIAT nº 297/2015.**

É como voto.

Rio Branco, 25 de setembro de 2025.

HILTON DE ARAUJO SANTOS:65641345253

Assinado digitalmente por HILTON DE ARAUJO SANTOS:65641345253
ND: C=BR, O=ICP-Brasil, OU=AC SOLUTI Multipla v5, OU=38038006000120, OU=Videoconferencia, OU=Certificado PF A3, CN=HILTON DE ARAUJO SANTOS:65641345253
Razão: Eu sou o autor deste documento
Localização:
Data: 2025.09.26 10:00:28-05'00'
Foxit PDF Reader Versão: 2025.2.0

Hilton de Araújo Santos
Relator