

A. I. N° - 232882.0003/08-5
AUTUADO - EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A - EMBRATEL
AUTUANTES - EDINALDO AVELINO DE PAIVA, CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
e MÁRCIA ALMEIDA SAMPAIO SANTOS
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 17/09/08

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JF N° 0153-05/08

EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO EM OUTRO ESTADO. Nas operações de importação de mercadorias, quando destinadas a unidade federada diversa do domicílio do importador, sempre que houver transmissão de sua propriedade sem que as mesmas transitem pelo estabelecimento importador, o imposto caberá à unidade onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias. Restou demonstrado que o importador, estabelecido no Estado do Espírito Santo, atuou por conta e ordem do autuado, adquirente das mercadorias, ou seja, participou na operação como mero prestador de serviço, além do que, as mercadorias não transitaram pelo estabelecimento do importador, eis que foram remetidas diretamente para o adquirente. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 05/05/2008, para exigência de ICMS no valor de R\$166.154,53, sob acusação do cometimento da falta de recolhimento do ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento.

Consta, ainda, que a empresa SAB TRADE COMPANY S.A. importou as mercadorias por conta e ordem do autuado de acordo com os termos da IN - SRF n° 247-2002, art. 86, 87 e 88, efetuando despacho aduaneiro pelo Estado do Espírito Santo, tendo a mercadoria importada saído da EADI - SILOTEC ESPÍRITO SANTO diretamente para o estabelecimento do autuado neste Estado, conforme constam nas notas fiscais sem ter transitado pelo estabelecimento do importador.

O autuado representado por advogado legalmente constituído, fl. 87, em sua impugnação, fls. 75 a 86, inicialmente destacou, depois de transcrever a acusação fiscal, que a autuação fora realizada em virtude do autuante considerar que o ICMS incidente na importação das mercadorias deveria ser recolhido para o Estado da Bahia em virtude das mesmas, após o desembarque aduaneiro, desembarque físico daquelas e entrada física no estabelecimento da empresa de logística contratada, terem sido remetidas pela empresa importadora - sediada no Espírito Santo - ao seu estabelecimento na Bahia, sem que houvessem transitado pelo estabelecimento do importador. Diz que procedimento fiscal contraria a legislação atinente à matéria, que determina expressamente o sujeito ativo para exigir o "ICMS" incidente sobre a importação como sendo o Estado no qual se situa o estabelecimento onde ocorreu a entrada física da mercadoria. Acrescenta que a autuação realizada usurpa a competência constitucional atribuída ao Estado do Espírito Santo, bem como exige tributo que não é de competência do Estado da Bahia, razão pela qual deve a mesma ser cancelada.

Ao tratar do mérito a defesa assevera que contratou a empresa, SAB - TRADE COMPANY S.A., para importar e realizar todos os demais atos correlatos ao ingresso de determinados equipamentos em

território nacional, observando que a contratada efetuou a importação por sua ordem em estrita conformidade com o que dispõe a legislação federal e especialmente a IN nº 247/02.

Afirma que em razão da contratação efetuada, a empresa “SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A.” é a efetiva importadora dos equipamentos em questão, sendo tal fato indubitável eis que constante, inclusive, de todos os documentos pertinentes ao processo de importação e ao desembaraço do produto, a exemplo do que consta na Declaração de Importação nº 03/1064441-5, fl. 37.

Ressalta que a mercadoria importada foi recebida pela referida empresa importadora, no Porto de Vitória, Espírito Santo, onde promoveu a sua nacionalização, entrada física e, posteriormente, promoveu a transferência para estabelecimento seu na Bahia. Diz não haver dúvidas de que a SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A. foi a importadora dos equipamentos, nem tampouco quanto ao local do desembaraço aduaneiro e desembarque físico dos equipamentos - Porto de Vitória. Arremata enfatizando que a entrada física da mercadoria, conforme consta nas notas fiscais em anexo, ocorreu no estabelecimento da SILOTEC - CIA DE TRANSPORTES E ARM. GERAIS, empresa de logística e armazenamento contratada pelo importador e também estabelecida no estado do Espírito Santo.

Depois de transcrever art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, art. 13 da Lei Estadual n.º 7.014/96 e o art. 573 do RICMS-BA/97, diz que restou comprovado o seguinte: (i) o importador da mercadoria tem sede e estabelecimento no Espírito Santo, (ii) a mercadoria desembarcou e foi desembarçada no Espírito Santo e (iii) a entrada física da mercadoria ocorreu também no Estado do Espírito Santo.

Cita também o autuado o art. 155 da CF/88, fl. 81, para evidenciar a previsão da hipótese de incidência do ICMS sobre as importações de mercadorias do exterior, a qual indica que além de fixar a hipótese de incidência para o “ICMS”, estabelecendo também o aspecto espacial daquele tributo, especialmente quanto ao sujeito ativo competente para exigí-lo, ou seja, o do local do estabelecimento do destinatário da mercadoria.

Ressalta ainda que se o “ICMS” incide na importação da mercadoria e o sujeito passivo do referido imposto é o importador, nenhuma razão teria o texto constitucional, a menos que assim o fizesse expressamente, para determinar que o imposto seria devido a Estado diverso daquele onde se encontrava o sujeito passivo do tributo. Enfatiza ainda que ao utilizar a expressão “estabelecimento destinatário”, o texto constitucional está se referindo ao destinatário que realizou o fato gerador e promoveu o surgimento da obrigação tributária, até mesmo porque o dispositivo constitucional não menciona se é o destinatário final da mercadoria, nem tampouco o que deve ser considerado como “destinatário final”.

Afirma que não cabe ao intérprete especificar o que seria “destinatário final” quando o próprio texto constitucional não o fez, sendo patente, portanto, que a alusão ao “estabelecimento do destinatário da mercadoria” é inequivocamente o estabelecimento que realizou o fato gerador, qual seja, repita-se, o do sujeito passivo do tributo, o estabelecimento-importador.

Assinala que o texto constitucional elegeu a importação como sendo o fato gerador da obrigação tributária e o importador como sujeito passivo daquela obrigação, pois, quem promove a importação e se encontra diretamente vinculado àquela, é o importador da mercadoria. Acrescenta que o dispositivo constitucional, ao tratar do aspecto espacial da competência impositiva refere-se ao “Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria”, naturalmente, está se referindo ao estabelecimento daquele que realiza o fato gerador da obrigação tributária.

Cita trecho da obra de José Eduardo Soares de Melo onde o autor expressa a tese de que o ICMS não incide sobre a mera entrada de bem no país, e não se torna devido pela simples liberação aduaneira, sendo correto que a titularidade do imposto (sujeito ativo da relação jurídico-fiscal) não cabe singelamente ao Estado onde ocorreu o mero ato físico do desembaraço aduaneiro, mas

ao Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo, isto é, aquele que juridicamente promoveu o ingresso dos bens estrangeiros no país, e para onde se destinam.

Transcreve ementa de Recurso Extraordinário julgado pelo STF para corroborar sua tese, cujo teor expressa que quando a operação se inicia no Exterior, o ICMS é devido ao Estado em que está localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o importador. Arremata observando que não podem subsistir dúvidas, portanto, que o “ICMS” incidente sobre a importação de mercadorias deve ser recolhido para o Estado onde se encontra o estabelecimento do importador.

Diz que no presente caso o importador está localizado no Espírito Santo, a entrada física da mercadoria se deu em estabelecimento localizado no Espírito Santo, assim como o próprio desembaraço aduaneiro foi realizado naquele Estado, não há nenhum elemento de conexão que possa atrair a competência do Estado da Bahia para a exigência do tributo, o que torna a autuação realizada ilegal.

Observa que a autuação exige tributo de quem não é o sujeito passivo, visto que o importador foi pessoa distinta sem qualquer tipo de interdependência ou vinculação societária com ele. Ressalta ainda que o tributo pertence e já fora recolhido para o Estado do Espírito Santo, implicando em extrapolação da competência impositiva do Estado da Bahia.

Conclui o autuado requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Ao procederem à informação fiscal os autuantes, fls. 106 a 108, depois de transcrever as razões alinhadas na defesa apresentada, mantêm integralmente a autuação requerendo a procedência do Auto de Infração com as ponderações a seguir resumidas.

1. Assegura que não procede as alegações defensivas porque conforme consta nas DI - Declaração de Importação, fls. 9, 18, 27, 39 e 47, as mercadorias foram descarregadas nos aeroportos de Vitória e Rio de Janeiro e a seguir foram removidas para o EADI II - SILOTEC/ES, e no Brasil, as mercadorias importadas, até que sejam liberadas pela Alfândega, devem necessariamente ficar depositadas em recintos alfandegados, situados na zona primária, como é o caso das Instalações Portuárias Alfandegadas - IPA ou na zona secundária, caso das Estações Aduaneiras Interiores - EADI, e que conforme se verifica às fls 8, 17, 26, 38 e 46 a SILOTEC é um recinto alfandegado - EADI. Sendo assim, a permanência da mercadoria na SILOTEC não pode ser considerada como entrada física ou trânsito em estabelecimento do importador;
2. Acrescenta ainda que de acordo com o constante nas notas fiscais emitidas pela SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S. A, fls. 6, 15, 24, 34 e 44, as mercadorias saíram diretamente da SILOTEC - CIA DE TRANSPORTES E ARMAZENS GERAIS, indicado nas declarações emitidas pela Secretaria da Receita Federal como Recinto Alfandegado, para filial da adquirente no Estado da Bahia, sem terem transitado por nenhum outro estabelecimento no Estado do Espírito Santo, além do Recinto Alfandegado. As notas fiscais de remessas das mercadorias para filial de Salvador-Bahia, foram emitidas pela SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A, por conta e ordem de terceiro, logo após os desembaraços aduaneiros, o que comprova mais uma vez que as mercadorias não transitaram pelo estabelecimento do importador nem do adquirente e que o destino físico foi o Estado da Bahia;
3. Afirma que Conforme determina o artigo 573 do RICMS-BA/97, os recolhimentos do ICMS devem ser efetuados para o Estado da Bahia, que foi onde ocorreram as reais entradas físicas das mercadorias após os desembaraços aduaneiros no Estado do Espírito Santo;
4. Assevera que, ao contrário da alegação do autuado, de que o local onde se deu a entrada física da mercadoria é o lugar onde está quem tem a relação jurídica com o fato gerador, ou seja, a SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A., os dados constantes nos processos de importações, não coadunam com a pretensão do autuado, pois, de acordo com as DI's a relação jurídica é de competência da EMBRATEL, que é a adquirente e a contratante do câmbio. Além do mais a *Invoice*, fl. 35, define como empresa faturada a EMBRATEL;

5. Finaliza esclarecendo que a legislação determina que, o ICMS incidente sobre a importação é devido para o Estado no qual esta localizado o estabelecimento onde ocorreu a entrada física da mercadoria e a entrada física da mercadoria se deu de fato no Estado da Bahia, de acordo com o que descreve o processo de importação. Portanto, o sujeito ativo de direito para exigir o tributo é o Estado da Bahia.

Na assentada de julgamento, o representante do autuado ao participar do julgamento sustentou oralmente sua pretensão em elidir a acusação fiscal reiterando todos os argumentos já alinhados na defesa apresentada. Reclamou adicionalmente que a fiscalização deixou de considerar na autuação para o cálculo do imposto devido a dedução do diferencial de alíquota, pela empresa autuada já recolhida em relação as mercadorias objeto do presente Auto de .

VOTO

No mérito, trata de falta de recolhimento do ICMS pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento. Refere-se à importação, cuja mercadoria foi desembarçada no Estado do Espírito Santo, por ter sido importada por conta e ordem do autuado pela empresa SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A. estabelecida naquele Estado. As mercadorias importadas saíram da EADI - SILOTEC CIA. DE COMÉRCIO TRANSPORTE E ARMAZENS GERAIS para o estabelecimento autuado no Estado da Bahia.

A defesa concentra sua argumentação sob o foco de que a importação fora realizada por estabelecimento pela empresa, SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A., localizada no Estado do Espírito Santo, cujo desembarço aduaneiro e a entrada física da mercadoria no estabelecimento da SILOTEC - CIA DE TRANSPORTE E ARMAZENS GERAIS ocorreram naquele estado, e que por isso, o Estado da Bahia não tem competência para exigência do tributo. Ressalta ainda que a legislação tributária pertinente a matéria é uníssona ao estabelecer o local da operação ou do serviço, como sendo o do estabelecimento onde ocorreu a entrada física da mercadoria importada.

Da análise dos elementos que constituem os autos verifica-se que a empresa, SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A. foi contratada para promover a importação dos equipamentos, objeto da autuação, por conta e ordem do autuado. Ou seja, o titular da importação, adquirente das mercadorias e contratante do cambio que lastreou a operação, restou indubitado nos autos ser o estabelecimento autuado.

É por demais imprescindível esclarecer que a importação por conta e ordem de terceiro nada mais é de que 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. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).

Assim, na importação por conta e ordem, 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, embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa - a importadora por conta e ordem -, que é uma mera mandatária da adquirente.

As mercadorias, consoantes se verificam nos documentos de importação, fls. 8, 9, 17, 18, 21, 22, 38, 39, 46 e 47, e afirmação do próprio autuado, fl. 79, antes de serem enviadas para o estabelecimento adquirente, apenas transitaram pelo recinto alfandegado, Estações Aduaneiras Interiores - EADI II SILOTEC Espírito Santos. Portanto, inexistente nos autos comprovação documental alguma de que as mercadorias saíram do recinto alfandegado e ingressaram no estabelecimento contratado pelo autuado para realizar a importação, ora em lide. A permanência

de mercadorias importadas em recintos alfandegados enquanto transcorrem os procedimentos de liberação da importação pela alfândega, trata-se de praxis exigida pela gestão aduaneira, portanto, não se pode confundir com o ingresso das mercadorias importadas no estabelecimento do importador por conta e ordem, no Estado do Espírito Santos.

Verifico que, quanto à importação de mercadorias procedentes do exterior, o art. 13, inciso I, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, estabelece:

“Art. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

d) importados do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física”.

Por seu turno, o RICMS-BA/97, no seu artigo 573, inciso I, estabelece a mesma regra:

“Art. 573. Nas operações de importação de mercadorias ou bens procedentes do exterior, cabe o recolhimento do imposto sobre elas incidente à unidade federada:

I - onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias ou bens, quando destinados a unidade federada diversa da do domicílio do importador, sempre que houver transmissão de sua propriedade ou de título que os represente sem que os mesmos transitem pelo estabelecimento importador;”

Ademais, não paira dúvida alguma nos autos que as mercadorias importadas têm como destinatário a empresa Embratel - Empresa Brasileira de Telecomunicações S/A, adquirente localizada no Estado da Bahia. Fato esse que robustece ainda mais o fundamento legal da exigência fiscal, pois, revela assaz consonância com o texto constitucional expresso na alínea “a” do inciso IX do § 2º de seu artigo 155, ao pontificar que o ICMS incidirá também “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Por tudo isso, resta patente que a legislação tributária, de forma clara, estabelece que o ICMS incidente na importação de mercadorias procedentes do exterior, pertence ao Estado onde ocorrer a entrada física da mercadoria importada.

Assim, como não ocorrera entrada física da mercadoria no estabelecimento da empresa, SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A., situada no Estado do Espírito Santo, entendo que a interpretação da legislação em vigor à época dos fatos, leva à conclusão de que cabe a exigência do imposto ao Estado da Bahia, haja vista que está devidamente comprovado nos autos que as mercadorias não transitaram “fisicamente” pelo estabelecimento que realizou a importação no Estado do Espírito Santo.

Em nada repercute o fato de, equivocadamente, ter recolhido ao Estado onde ocorrera o desembaraço das mercadorias objeto do presente Auto de Infração, por ser indevido, já que as referidas mercadorias foram remetidas para o estabelecimento do autuado.

Com relação à questão da diferença de alíquota alegada pelo representante do autuado na assentada de julgamento, entendo que matéria deve ser objeto de requerimento através de procedimento específico junto à inspetoria fiscal do autuado.

Saliento, ainda, que é pacífico o entendimento prevalente nas decisões do CONSEF, de que na importação, o ICMS é devido ao Estado onde ocorre a entrada física das mercadorias ou bens, quando não transitarem fisicamente pelo estabelecimento importador, a exemplo das decisões proferidas nos Acórdãos JJF nº 0283-03/06 e CJF nº 052-11/04.

Convém ressaltar também que, embora o fato gerador do ICMS ocorra no ato do desembaraço aduaneiro (aspecto temporal), a lei considera-o verificado no local da situação do

estabelecimento onde ocorra a entrada física da mercadoria importada do exterior (aspecto espacial). Portanto, por tudo quanto exposto, concluo que restou inteiramente caracterizada infração única objeto do presente PAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232882.0003/08-5**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A - EMBRATEL** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$166.154,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso, II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de setembro de 2008.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE/RELATOR

FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA – JULGADOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR