

PROCESSO - A. I. Nº 269133.1002/09-7
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - TRANSPORTADORA GASENE S/A.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 234-04/10
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 18/05/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0108-11/11

EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. DESTINO FÍSICO. Comprovado nos autos que parte das operações de importação refere-se a operações jurídicas de transferência interestadual da mercadoria importada para outro estabelecimento que não o importador, antes da operação de remessa para o Estado da Bahia, descaracterizando a exigência fiscal, ao contrário do entendimento exarado pela Primeira Instância. A outra parte das operações objeto da autuação foram, de fato, remessas diretas do importador formal (FRECOMEX) para o estabelecimento autuado, por conta e ordem do importador real, localizado no Rio de Janeiro, sendo devido o imposto à Bahia, por restar caracterizado o destino físico da mercadoria importada para o território baiano. No entanto, o sujeito passivo é, de fato, o importador real, e não o estabelecimento destinatário baiano, nos termos do art. 573, §1º, do RICMS/BA, restando caracterizada para esta parte da exigência fiscal a ilegitimidade passiva. Recurso **NÃO PROVIDO**, mantida a Decisão recorrida pela **IMPROCEDÊNCIA** das exigências fiscais quanto às operações relativas às operações de importação dos meses de março, abril e maio de 2009, vinculadas às Notas Fiscais nºs 2403, 2.404, 2.379, 2.382, 2.538 e 2.606 e, de ofício, decretar a **NULIDADE** das exigências fiscais, por ilegitimidade passiva, relativas às operações de importação dos meses de maio, junho, agosto, novembro e dezembro de 2008, e fevereiro e abril de 2009, vinculadas às Notas Fiscais nºs 11.171, 11.193, 11.199, 11.213, 11.401, 11.404, 11.478, 11.520 e 17, devendo ser refeita a ação fiscal contra o efetivo sujeito passivo destas operações, no caso a Transportadora Gasene do Rio de Janeiro. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, interposto pela 4ª JJF após julgamento pela Improcedência do Auto de Infração, em Decisão não unânime, através do Acórdão JJF nº 0234-04/10, lavrado para imputar ao sujeito passivo a falta de recolhimento do imposto relativo a mercadorias importadas do exterior por estabelecimento de outro Estado, tendo sido constatado que, após o desembaraço aduaneiro foram destinadas ao seu estabelecimento. No campo da descrição dos fatos consta que as mercadorias importadas destinadas ao estabelecimento do contribuinte referem-se a Declarações de Importações (DI) e notas fiscais juntadas ao processo, relativo ao período de maio de 2008 a maio de 2009 de mercadorias enviadas como transferência de bem do ativo ou transferência de material de uso e consumo pela filial da Gasene em São Mateus [ES], com objetivo de descaracterizar as operações de importações.

No julgamento de Primeira Instância, o Relator proferiu voto pela Nulidade da autuação aos seguintes argumentos, em síntese:

- I. que pela análise dos elementos contidos no processo verificou que, conforme cópia da DI 08/0779753-1 (fls. 163/169) foi declarado como importador a Frecomex Comércio Exterior Ltda. – CGC 02.409.604/0001-37 e adquirente da mercadoria a Transportadora Gasene S. A – CNPJ 07.295.604/0001-51, localizada no Estado do Rio de Janeiro, tendo inclusive indicado que o contrato de câmbio será liquidado pelo adquirente;
- II. que o Conhecimento de Embarque (Bil of Lading) juntado à fl. 170 indica como importador a Transportadora Gasene e consignatário a Frecomex, e que as demais DIs e Conhecimentos de Embarque indicam o mesmo procedimento;
- III. que, assim, na situação presente, o importador efetivo é a Transportadora Gasene (CNPJ 07.295.604/0001-51) localizada no Estado do Rio de Janeiro, tendo a Frecomex na condição de consignatário, apenas formalizado atos necessários à importação e desembaraço das mercadorias por conta e ordem do importador;
- IV. que convém ressaltar que a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 135/02, do qual o Rio de Janeiro e o Estado da Bahia são signatários, estabelece que: “Para efeito de cumprimento das obrigações tributárias relativas ao ICMS, na saída promovida, a qualquer título, por estabelecimento importador de mercadoria ou bem por ele importado do exterior, ainda que tida como efetuada por conta e ordem de terceiros, não tem aplicação o disposto nas Instruções Normativas (IN) SRF nº 247, de 21/11/02, nos artigos 12 e 86 a 88, e SRF nº 225, de 18/10/02, e no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 7 de 13/06/02, ou outros instrumentos normativos que venham a substituí-los”, sendo que as referidas IN e ADI tratam de procedimentos a serem adotados quando ocorrerem importações e despachos aduaneiros por conta e ordem de terceiros.
- V. que, por outro lado, o destino físico final das mercadorias importadas foi para o estabelecimento da Transportadora Gasene/BA, contribuinte autuado, tendo em vista que parte do gasoduto que estava sendo construído encontra-se situado no território deste Estado, portanto o sujeito ativo desta operação de importação é o Estado da Bahia, onde ocorreu a entrada física das mercadorias objeto da autuação, nos termos do art. 11, I, “d” da LC 87/96 e do art. 575, I do RICMS/BA;
- VI. que, embora o Estado da Bahia seja o sujeito ativo em relação às operações de importações de mercadorias objeto da autuação, o estabelecimento autuado não figura no polo passivo de acordo com a legislação do ICMS, como explicitado no voto, sendo nulo o lançamento de ofício por configurar ilegitimidade passiva.

No entanto, foi vencido em seu voto, tendo a JJF proferido Decisão, não unânime, pela Improcedência da autuação, tendo o Relator do voto vencedor se pronunciado no seguinte sentido, *in verbis*:

“Peço respeitosa vênua para registrar voto com entendimento diverso do consignado pelo ilustre relator. De tudo o quanto exposto, dúvidas não restam sobre o fato de que a operação de aquisição no exterior se deu por conta e ordem, o que traz consequências jurídicas, conforme será adiante explanado. Consoante já se disse, o Convênio ICMS 135/2002 afasta a sujeição passiva de quem pratica os atos de desembaraço aduaneiro em casos semelhantes ao presente. Ou seja, nas importações por conta e ordem, deve ser considerado sujeito passivo o “adquirente jurídico” do produto comprado no exterior: aquele que consta da declaração de importação como comprador, que, no caso vertente, é o estabelecimento matriz da Gasene localizado no Estado do Rio de Janeiro. Assim, resta definido como sujeito passivo da relação jurídica tributária a Transportadora Gasene localizada no Rio de Janeiro, cujo CNPJ é 07.295.604/0001-51.

Quanto à legitimidade ativa, em face dos dispositivos já exaustivamente citados, especificamente do art. 573, I e § 1º do RICMS/BA, uma vez que as mercadorias não transitaram no estabelecimento do importador / adquirente, concluo que deve ser definida em função do destino físico, que, no meu entender, foi o Estado do Espírito Santo, de acordo com as razões abaixo esposadas, no exame de mérito. Portanto, este PAF está maculado por ilegitimidade de partes, tanto passiva quanto ativa. De todos os fatos e fundamentos acima aduzidos, constata-se que o lançamento é nulo. Todavia, em cumprimento ao dispositivo do art. 155, parágrafo único do RPAF/99, prossigo no julgamento de mérito, por vislumbrar a sua improcedência. Parágrafo único. Quando houver pos-

sibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

No mérito, verifico que a mercadoria teve como destino físico, no que pertine à importação, o Estado do Espírito Santo, bem como não transitou no estabelecimento adquirente, conforme notas fiscais apensadas. A destinação à Bahia ocorreu em momento posterior, em decorrência de outro fato jurídico, que ensejou inclusive outras obrigações tributárias, distintas daquelas inerentes à operação de comércio exterior. À Bahia, nas hipóteses de bens destinados ao consumo ou à integração no ativo fixo, cabe somente exigir o imposto devido por diferença entre as alíquotas interna e interestadual. O material que foi importado teve como destino físico estabelecimento situado no Espírito Santo antes de ser destinado à Bahia, situação que exauriu os efeitos do negócio internacional e tornou o ato jurídico perfeito, acabado, terminado.

Os artigos 5º, XXXVI da Constituição da República c/c 6º da LICC (Lei de Introdução ao Código Civil) albergam garantia de segurança na estabilidade das relações jurídicas, pois essas continuarão a produzir efeitos idênticos, desde que se tornem atos jurídicos perfeitos. O fim é salvaguardar a permanente eficácia dos negócios constituídos e findos validamente sob a égide de uma lei, em face de futuras alterações legislativas ou contratuais. Eis o sentido de segurança que se intenta proporcionar aos cidadãos. Constitui direito de primeira geração, que impõe limite à ingestão do Estado na vida dos particulares, traçando, dessarte, círculo intocável. O ato jurídico perfeito é um dos elementos do direito adquirido, e desta forma também é um meio de garantir o mesmo.

Assim, a segurança do ato jurídico perfeito, que é resguardada pelos dispositivos abaixo transcritos, preconiza que o ato jurídico válido, consumado, não poderá ser alcançado por lei posterior, sendo inclusive imunizado contra quaisquer requisitos formais exigidos pela nova lei.

CF, art. 5º, XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; (...).

LICC, art. 6º. A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

Portanto, por motivos que me parecem óbvios, já que nem à lei é dado prejudicar o ato jurídico perfeito, não seria permitido ao intérprete ou ao aplicador da mesma. Em que pese o escorreito trabalho do relator, permito-me divergir, por entender que os efeitos do ato jurídico em baila (importação), uma vez perfeito, acabado, terminado, exaurido, não podem ser perpetuados, tampouco presumidos pelo operador jurídico com base em raciocínios de natureza econômica.

Portanto, a importação restou esgotada no ES, pelo que não tem cabimento a conclusão de que o posterior envio para a Bahia ainda estava sujeito aos seus efeitos. Na prevalência de tal raciocínio, pode-se prever indesejável insegurança jurídica no tráfego negocial, pois qualquer produto importado, desembaraçado em uma determinada unidade federada e posteriormente enviado para diversas, ensejaria uma autêntica batalha fiscal. Por exemplo, caso um compressor tenha sido importado e desembaraçado no Espírito Santo, e a cada dois meses enviado para um Estado, a exemplo da Bahia, Pernambuco, Pará, Amazonas e Acre, teríamos 05 (cinco) entes tributantes a pleitear o valor referente ao ICMS – Importação Ante o exposto, ultrapasso as preliminares de nulidade e voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Ao final do seu voto, recorre de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 2, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

VOTO

Da análise dos documentos e demais elementos constantes dos autos, devemos, inicialmente, ressaltar, como já explicitado pela JJF, que a operação de importação em referência foi realizada através da modalidade de Importação por Conta e Ordem, onde o importador formal foi a empresa Frecomex Comércio Exterior Ltda., localizada no Estado do Espírito Santo, empresa contratada pela Transportadora Gasene estabelecida no Estado do Rio de Janeiro – CNPJ nº 07.295.604/0001-51, que figura como importador real, porquanto adquirente das mercadorias desembaraçadas, conforme Declarações de Importação e notas fiscais relacionadas no demonstrativo elaborado pelo autuante, em fiscalização no estabelecimento do autuado, constante às fls. 09 e 10 dos autos e devidamente acostadas aos autos, às fls. 42, 50, 57, 61, 64, 68, 70, 77, 82, 87, 95, 102, 108, 114, 121, 128 e 135, documentos estes relativos às operações de importação realizadas nos meses de maio, junho, julho, novembro e dezembro de 2008, e fevereiro, março, abril, e maio de 2009.

Devemos de logo consignar que compulsando os autos verifica-se que as operações de importação constantes das DI's nºs 08/0779753-1; 08/0845919-2; 08/0963126-6; 081002463-7; 08/1800674-3; 08/1923891-5, 09/0156762-5; 09/0253256-6; 09/0423940-8; 09/0406607-4 e 09/0406607-4, registradas nos meses de maio, junho, agosto, novembro e dezembro de 2008, e fevereiro e abril de 2009, são rela-

tivas às Notas Fiscais nºs 11.171, 11.193, 11.199, 11.213, 11.401, 11.404, 11.478, 11.520 e 17, respectivamente – documentos também acostados aos autos, às fls. 41, 49, 56, 60, 63, 67, 69, 76, 81, 86 e 93 – todas emitidas pela importadora, que funcionou como mera intermediária da operação – Frecomex Comércio Exterior Ltda., localizada no Estado do Espírito Santo, e que destinou diretamente as mercadorias importadas adquiridas pela Transportadora Gasene, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro – CNPJ nº 07.295.604/0001-51, tendo como natureza da operação Saída de Mercadoria Importada por Conta e Ordem de Terceiro, para o estabelecimento autuado – Transportadora Gasene, estabelecida na Bahia, CNPJ 07.295.604/0012-04.

Neste sentido, já é pacífico neste Conselho de Fazenda, com respaldo, inclusive, na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 135/02, o entendimento de que o importador de fato, adquirente do produto importado, localizado em outro Estado, é o responsável pelo pagamento do ICMS relativo às importações que realizar quando as mercadorias não transitarem por seu estabelecimento e se destinarem fisicamente a outra unidade da Federação, devendo o imposto ser recolhido para o Estado onde ocorrer a entrada física das mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e do art. 573, I do RICMS/97, abaixo transcrito:

“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, sem que os mesmos transitem pelo estabelecimento importador;”

Ainda determina o art. 573, §1º, do mesmo diploma regulamentar citado, abaixo transcrito, que o imposto devido nesta operação será pago pelo **importador**, mediante documento de arrecadação próprio previsto em sua legislação ou através de GNRE, emitindo a devida nota fiscal de entrada para documentar a entrada da mercadoria importada em seu estabelecimento:

Art. 573.....

§ 1º O imposto será recolhido pelo importador, em favor da unidade federada em cujo território tiver ocorrido a entrada física das mercadorias ou bens, por meio de documento de arrecadação previsto em sua legislação ou da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).

§ 3º Para documentar a operação, o importador emitirá Nota Fiscal relativa à entrada simbólica das mercadorias ou bens, sem destaque do imposto, na qual deverá constar, além dos demais requisitos, no campo próprio, a indicação de que o ICMS relativo à importação foi recolhido em favor do Estado onde ocorreu a entrada física das mercadorias ou bens. Grifos nossos.

Do exposto, correto o Relator de Primeira Instância ao concluir pela ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado, embora tenha sido vencido, já que caberia, de fato, a exigência do imposto devido nas operações de importação amparadas pelas DIS acima citadas ao estabelecimento importador – Transportadora Gasene, localizada no Rio de Janeiro, e não a atribuição de tal responsabilidade ao estabelecimento destinatário - Transportadora Gasene, localizada no território baiano.

No entanto, frise-se, que tal nulidade por ilegitimidade passiva alcança tão-somente as operações de importação amparadas pelas DIS acima citadas, em relação às quais foram emitidas as notas fiscais acima citadas (Notas Fiscais nºs 11.171, 11.199, 11.213, 11.401, 11.404, 11.478, 11.520 e 17) pela Frecomex, destinando as mercadorias diretamente ao estabelecimento autuado, localizado no território baiano, por conta e ordem da Transportadora Gasene, localizada no Rio de Janeiro, sem que estas tenham transitado por este último estado citado.

Em relação às demais operações objeto da autuação, pertinentes às DIs de nºs 09/0360339-4, 09/0399081-9, 09/0500902-3 e 09/0677847-0, registradas nos meses de março, abril e maio de 2009, relativas às Notas Fiscais nºs 2403, 2.404, 2.379, 2.382, 2.538 e 2.606 – acostadas às fls. 113, 120, 127 e 133 - verifica-se especificamente da análise dos referidos documentos fiscais que todos foram emitidos pela Transportadora Gasene, estabelecida no Estado do Espírito Santo, CNPJ nº 07.295.604/0007-47, e destinada à Transportadora Gasene estabelecida na Bahia, CNPJ nº 07.295.604/0012-04, que foi a empresa autuada, tendo como “Natureza da Operação”: Transferência de Bem do Ativo.

Do exposto, de logo devemos consignar que as operações em tela comprovam que houve, de fato, uma transferência da mercadoria importada para outro estabelecimento que não o importador, antes da operação de remessa para o Estado da Bahia, ainda que sem circulação física, muito embora não conste dos autos a documentação fiscal de transferência entre o estabelecimento da Transportadora Gasene do RJ e a do Espírito Santo.

Este fato evidencia, portanto, que antes das remessas das mercadorias para o Estado da Bahia, houve uma operação jurídica de transferência interestadual anterior, entre os estabelecimentos da empresa no RJ (adquirente da mercadoria importada) e no ES, ou seja, as remessas das mercadorias para a BA, objeto da autuação, já é uma segunda operação interestadual com a mesma mercadoria, situações que, a nosso ver, descaracterizam a exigência fiscal em tela.

Ora, se após o desembaraço da mercadoria no Porto de Vitória houve uma operação de transferência entre o estabelecimento adquirente/importador e sua filial no Estado do ES, e esta, ao receber a mercadoria diretamente da importadora formal – FRECOMEX – a remeteu, depois, para a sua filial na Bahia, não está caracterizada a operação a que se referem os arts. 572 e 573 do RICMS/BA, lastro da exigência fiscal, ainda que todas estas operações tenham ocorrido sem circulação física, registre-se.

Vejam que nas operações relativas às DI's dos meses de maio, junho, agosto, novembro e dezembro de 2008, e fevereiro e abril de 2009, ao contrário das operações a que estamos nos reportando, os documentos fiscais a ela correlatos evidenciam uma operação de remessa direta da mercadoria da empresa intermediária na importação – Frecomex, do ES – para a Transportadora Gasene da Bahia, por conta e ordem da Transportadora Gasene do RJ, efetiva importadora da mercadoria, adequando-se perfeitamente a operação à regra estabelecida no art. 573 do RICMS/BA, já acima citado, que determina como sujeito ativo o Estado onde entrar fisicamente a mercadoria importada. No entanto, a sujeição passiva é do efetivo importador, no caso a Transportadora Gasene estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, e não da Transportadora Gasene aqui estabelecida.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo a Decisão recorrida pela IMPROCEDÊNCIA das exigências fiscais quanto às operações relativas às operações de importação dos meses de março, abril e maio de 2009, vinculadas às Notas Fiscais nºs 2403, 2.404, 2.379, 2.382, 2.538 e 2.606 e, de Ofício, decretar a NULIDADE das exigências fiscais, por ilegitimidade passiva, relativa às operações de importação dos meses de maio, junho, agosto, novembro e dezembro de 2008, e fevereiro e abril de 2009, vinculadas às Notas Fiscais nºs 11.171, 11.193, 11.199, 11.213, 11.401, 11.404, 11.478, 11.520 e 17, devendo ser refeita a ação fiscal contra o efetivo sujeito passivo destas operações, no caso a Transportadora Gasene do Rio de Janeiro.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado, de ofício, decretar a **NULIDADE** das exigências fiscais, por ilegitimidade passiva, relativas às operações de importação dos meses de maio, junho, agosto, novembro e dezembro de 2008, e fevereiro e abril de 2009, vinculadas às Notas Fiscais nºs 11.171, 11.193, 11.199, 11.213, 11.401, 11.404, 11.478, 11.520 e 17, e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** os valores dos demais itens do Auto de Infração nº **269133.1002/09-7**, lavrado contra **TRANSPORTADORA GASENE S.A.**, devendo ser refeita a ação fiscal contra o efetivo sujeito passivo destas operações, no caso, a Transportadora Gasene do Rio de Janeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de abril de 2011.

DENISE MARA ANDRADE MOURA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

JOÃO SAMPAIO REGO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS