

A. I. Nº - 117926.0001/13-5
AUTUADO - JAN DE NUL DO BRASIL DRAGAGEM LTDA.
AUTUANTE - GUSTAVO SILVA BRITO e JESNER ANDRADE BARBOSA
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO
INTERNET - 10. 10 .2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0225-01/13

EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. VÍCIO DE COMPETÊNCIA DOS AUTUANTES. Como ato administrativo, o lançamento de ofício, deve estar revestido dos requisitos formais e materiais de validade, entre eles a competência do agente que o praticou. A lavratura de “termo de ocorrência” inválido, que não materialize a “fiscalização de mercadorias em trânsito”, não lhe empresta tal qualidade. A auditoria que se destine a verificação do valor de ICMS importação de 01 DRAGA DE SUCCÃO AUTO TRANSPORTADORA DE ARRASTO (Declaração de Importação 10/132116-5), sob o regime de Admissão Temporária, nos termos da Instrução Normativa nº 285/03, é atividade concernente aos Auditores Fiscais, agentes públicos, estritamente vinculados ao Princípio da Legalidade, o mesmo que limita a competência dada aos Agentes de Tributos, (Lei nº 11.470/09) ao Auto de Infração lavrado no trânsito de mercadoria ou em face aos optantes pelo Simples Nacional. É nulo o Auto de Infração lavrado por Agente de Tributo carente de competência. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 04/01/13, exige ICMS no valor de R\$ 1.096.342,97, acrescido da multa de 60%, tendo em vista o recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, referente a mercadorias e ou bens procedentes do exterior.

Consta na descrição dos fatos: “A empresa JAN DE NUL DO BRASIL DRAGAGEM LTDA, CNPJ nº 08.651.815/0001-42, estabelecida à Avenida das Américas, 700, BL 01, Barra da Tijuca, Rio de Janeiro - RJ, efetuou a importação de 01 Draga de sucção auto-transportadora de arrasto através da DI nº 10/1323116-5, registrada em 03/08/2010 e desembaraçada em 10/08/2010, momento em que ocorreu o fato gerador. Para acobertar a operação foi emitida a NF de entrada nº 341, tendo como destino físico do bem a cidade de Salvador, Estado da Bahia (Sujeito Ativo da Obrigação Tributária), onde a referida máquina permaneceu para que o importador executasse a sua atividade econômica.

O desembaraço aduaneiro ocorreu no Porto de Salvador, bairro do Comércio, na Capital baiana, sob Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica por um período total de 08 meses, sendo informado inicialmente à Receita Federal uma permanência por 05 meses, segundo informado no campo dos Dados Complementares da Declaração de Importação (folha 12), que em seguida foi prorrogado por prazo adicional de mais 03 meses, conforme Despacho Decisório nº 005/2011 da Alfândega RFB do Porto de Salvador (anexo).

A base de cálculo integral anotada perfaz o valor de R\$ 174.929.714,32. Assim, o Contribuinte efetuou o recolhimento do ICMS-Importação para o Estado da Bahia, destino físico do bem, através de GNRE, tendo recolhido em 20/09/2010 a quantia de R\$ 801.645,20 e mais R\$ 481.055,94 em 10/01/2011 totalizando o montante de R\$ 1.282.701,14. Contudo, após conferência desses cálculos constatou-se que o ICMS-Importação devido foi recolhido a menor.

Com base no Convênio ICMS 58/99, que trata do Regime Especial de Admissão Temporária, a inteligência do Art. 87, XII, "a" do Decreto 6.284/1997, do RICMS/BA, determina a redução da base de cálculo de modo que a carga tributária aplicada ao ICMS-Importação seja na mesma proporção percentual cobrada pela União aos impostos federais, que é de 1% (um por cento) para cada mês de permanência no país. No caso em tela a carga tributária é de 8% (oito por cento) do total ICMS-Importação para o período de permanência de 8 meses, conforme preceitua o Art. 373, § 2º, do Decreto Federal nº 6.759/2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.

Desta forma, em valores históricos, a base de cálculo já reduzida em 92% é de R\$ 13.994.377,15; e o ICMS-Importação total devido, também em valores históricos, é de R\$ 2.379.044,07, ou seja, 17% da base de cálculo já reduzida. Com o abatimento dos créditos referente ao ICMS-Importação já recolhidos e citados acima, resta a complementação do ICMS-Importação no valor de R\$1.096.342,97."

O autuado, através de advogado legalmente constituído, além do substabelecimento, fls. 78/79, apresenta impugnação às fls. 57 a 76, aduzindo que, tendo como objetivo social a prestação de serviço de dragagem portuária, firmou contrato administrativo com a União, por intermédio da Secretaria Especial de Portos da Presidência da República - SEP/PR, mediante licitação, para realização de serviço de dragagem de aprofundamento por resultado de leito marinho das bacias de evolução e canais de acesso aquaviários dos portos de Salvador - BA e Aratu - BA, conforme documentação em anexo.

Diz que por meio da DI nº 10/1323116-5 procedeu à importação de uma "*Draga de sucção auto-transportadora de arrasto*", tendo celebrando contrato de afretamento da referida draga com a TOA (LUX) S.A, proprietária da referida embarcação. Completa que figurou como arrendatária, no referido contrato.

Explica que a importação se deu mediante regime especial aduaneiro de admissão temporária, vez que a Draga e toda tripulação responsável pela execução do serviço, viria ao Brasil realizar o serviço de dragagem para a qual foi contratada, devendo regressar ao país de origem após determinado prazo. Diz que não há que se falar em desembaraço da referida Draga para consumo interno. Tratou-se de importação de máquina para utilização econômica em caráter temporário, subsumindo-se perfeitamente ao quanto disposto pelos artigos 2º e 6º da IN/SRF nº 285/2003.

Frisa que apenas intermediou a importação da draga, celebrando o contrato com a SEP/PR não se prestando nem mesmo para recrutar o pessoal para execução dos serviços, sendo surpreendida quando da exigência do ICMS por prepostos fiscais do Estado da Bahia e a imposição de multa por suposto recolhimento a menor de ICMS.

Descreve o fundamento da exigência (Auto de Infração lavrado em 04/01/2013 por enquadramento no art. 1º, I, § único, artigo 2º, inciso IV, art. 4º, inciso IX, art. 17, inciso VI todos da lei 7.014/96 c/c art. 434, § único do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, além da multa de 60% com base no art. 42, inc. II, alínea "f" Lei 7.014/96), concluindo que o ato se revela contrário ao ordenamento jurídico.

Preliminarmente, questiona o ano de ocorrência do fato gerador que a notificação tomou como base; verificando-se que no Auto de Infração o "Auditor" tomou como base, a data de 04.01.2003, sendo que a Draga de sucção chegou ao Porto de Salvador em 03/08/2010, tendo ocorrido o desembaraço aduaneiro sob o Regime de Admissão Temporária em 10/08/2010.

Diz que a data da ocorrência do fato gerador que enseje a cobrança do ICMS, nos moldes do art. 4º, IX do RICMS é o momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria, que não foi considerada na autuação, o que torna insubsistente o referido Auto de Infração, devendo ser anulado, visto que em desconformidade com o previsto no art. 39, IV, RPAF.

Argui que foi incorreto o embasamento legal, sob o qual se fundou o auto de infração, no enquadramento da infração no art. 434, § único do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Observa que o referido Decreto foi publicado no Diário Oficial do Estado em 17/03/2012, enquanto o fato gerador se deu em 10/08/2010, data do despacho e desembaraço da Draga, conforme se extrai da Declaração de Importação em anexo. Diz que houve erro de direito que viola a ampla defesa administrativa, vez que não sabe exatamente a acusação que si recai.

Lembra que o art. 5º, inciso LV, CF 88 5º é taxativo ao determinar a observância do contraditório e da ampla defesa tanto nos processos judiciais e administrativos; que o ato administrativo é vinculado e deve ser obedecida a estrita legalidade, não tendo o administrador, liberdade para agir em confronto com a lei. Argumenta que o art. 39, inc. V, RPAF/BA determina a indicação dos dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação. Nesse sentido, acórdãos do CONSEF, jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que já sedimentaram o entendimento que a ausência ou erro do motivo induz a nulidade do ato administrativo.

Insiste que todo o ato administrativo, além da obrigação de descrever o fundamento legal (princípio da legalidade) e a motivação do ato administrativo (art. 37, caput, e inciso I, do art. 150, CF 88) deve possuir uma fundamentação correta. Posto que a omissão desta fundamentação, ou qualquer equívoco cometido em seu embasamento legal, não permite ao administrado a prática da uma ampla defesa administrativa de seus direitos, constitucionalmente garantida (inciso LV, art. 5º, CF/88), uma vez que jamais saberá com certeza a razão pela qual está sendo praticado tal ato administrativo contra ele. Nesse sentido, a doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Argumenta que o Estado da Bahia é ilegítimo para cobrança do ICMS porque a prestação de serviço de dragagem é hipótese de incidência de ISS e porque ainda que prevalecesse o entendimento de que se trata de hipóteses de incidência de ICMS, o ente federativo competente para autuação seria o estado do Rio de Janeiro.

Explica a partir do contrato firmado com a SEP/PR que a dragagem possui natureza inequívoca de prestação de serviço. Assinala que a cláusula décima terceira aponta a apresentação de diversos documentos pela contratada, incluindo as guias do referido imposto devidamente quitadas, conforme, inclusive, nota fiscal carioca em anexo, destacando recolhimento de ISS, posto que o serviço de dragagem consta da lista anexa à LC nº 116/2003, bem como na lista anexa ao código de rendas do município de Salvador, constante no item 7.16. Diz que legitimado ativo para a cobrança da referida exação é o Município de Salvador e não o Estado da Bahia.

Aduz que discussão atrelada à incidência do ICMS nas importações é centrada na legitimidade ativa para cobrança do imposto, tendo em vista o princípio federalista presente na Constituição da República. Cada Estado detém competência para instituir e cobrar os impostos de sua alçada, podendo haver um conflito positivo de competência. Diz que enquanto a Constituição prescreve que caberá o imposto "ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria", a lei complementar, conhecida como Lei Kandir, determina que o imposto será devido ao Estado de localização do "estabelecimento onde ocorrer a entrada física".

Nesse sentido, ainda que devido fosse o ICMS, o que não se verifica, competente seria o Estado do Rio de Janeiro para realização da referida cobrança, uma vez que a Impugnante, no Brasil, real importadora, tem sede nesta unidade federativa, configurando-se, pois, a ilegitimidade ativa do Estado da Bahia. Diz que o Supremo Tribunal Federal (STF), quando analisou a matéria pela primeira vez, em 2004, firmou que o ente competente para cobrança do imposto é aquele onde esteja situado o estabelecimento importador (onde há ingresso jurídico), pouco importando onde tenha

sido realizado o desembarque físico. Completa que, recentemente, a Corte Máxima uniformizou o seu entendimento no julgamento do RE nº 405.457/SP.

Conclui que, se devida a cobrança do ICMS na transferência da referida Draga, o Estado da Bahia não seria legitimado para efetivar a cobrança do tributo à título de ICMS, mas o Estado do Rio de Janeiro, destinatário físico da mercadoria importada.

No mérito, alega que a lide gira em torno da análise da hipótese de incidência do ICMS. Destaca tais hipóteses a partir da Constituição Federal 88 (art. 155, II, § 2º, IX, “a”), que trata da entrada de bem ou mercadoria importados; o disposto na Lei Complementar 87/96 (art. 2º, § 1º, I e § 2º). A própria lei Kandir estabelece as exceções à incidência do ICMS (art. 3º).

Reitera que da análise de tal regra, vê-se que não incide o ICMS em contrato de afretamento por ausência de transferência de titularidade; que o melhor entendimento jurisprudencial e doutrinário tem se posicionado no sentido de que circulação de mercadorias e serviços, envolve negócio jurídico mercantil, e não qualquer de circulação. Circulação de mercadoria é a iniciativa do contribuinte, que implique movimentação física e econômica de mercadorias com transferência de titularidade. Assim, pressuposto da incidência do ICMS, a circulação de mercadoria, conceito que deve ser interpretado juridicamente, ou a transferência de titularidade.

Isto porque, o contrato de afretamento nada mais é do que aquele em que o proprietário ou legítimo possuidor de embarcação, transfere seu uso à terceiro, e apenas o seu uso, para que este possa realizar as atividades que desejar, sem ocorrer a transferência da titularidade do navio afretado. Trata-se de mercadoria importada acobertada sob o manto da admissão temporária de bens, regime aduaneiro, cuja característica é a devolução do bem importado. Observa que não houve a nacionalização do bem, razão pela qual somente haveria hipótese de incidência do ICMS se o negócio jurídico firmado entre as sociedades coligadas implicasse em transferência de propriedade. Nessa hipótese de importação sob o regime de admissão temporária, não ocorreu a mudança de titularidade, não houve operação de mercancia, não se legitima a cobrança de ICMS pelo Estado da Bahia.

Ressalta que o bem foi dado em arrendamento e jamais poderá recair a tributação do ICMS. Na hipótese de arrendamento, há o simples deslocamento da mercadoria, não há circulação de natureza econômica ou jurídica, porquanto as mercadorias não mudaram de propriedade quando de sua transferência. Aduz que a Draga importada foi desembarçada e despachada mediante o regime especial aduaneiro de Admissão Temporária, que não permite a transferência de titularidade, mas apenas o uso provisório de mercadorias para os fins previstos na IN Nº 285/03. Cita em favor de sua tese Geraldo Ataliba, Roque Antônio Carrazza, Hugo de Brito Machado, José Souto Maior Borges.

Diz que a Draga importada é equipamento que compõe o maquinário pertencente à TOA LUX S.A, fazendo parte do seu ativo fixo e que a autuada a tomou como arrendada, necessária para a execução de serviços, bem como toda a tripulação responsável pela mão-de-obra.

Descreve o referido Contrato, conhecido no Direito Marítimo como Contrato Afretamento por Tempo (Time Charter Party), cujas características elementares são a utilização (arrendamento) do navio, por um tempo determinado, no qual o proprietário ou armador coloca o navio completamente armado, equipado e em condição de navegabilidade, à disposição do afretador por tempo, o qual assume a posse e o controle do mesmo (gestões náutica e comercial) mediante uma retribuição (hire) pagável em intervalos determinados durante o período do contrato. Diz que um contrato de utilização dos serviços do navio e não contrato de transporte.

Repete que é contrato que não transferiu a titularidade da Draga arrendada, cedendo apenas o uso desta, armada e tripulada, transferindo apenas o jus utendi, ou seja, o direito ao uso e gozo, sem mudar a propriedade da embarcação. Também não se trata de contrato de transporte, mas contrato de afretamento, não havendo o que falar em transporte interestadual ou intermunicipal.

Sendo contrato de afretamento por tempo, além da cessão do navio, há também cessão de mão-de-obra capaz a ensejar uma prestação de serviço. Logo, é contrato de natureza mista porque envolve locação de bem móvel e prestação de serviço, concomitantemente. Por isso, um contrato complexo, que não pode ser desmembrado para efeitos fiscais, mostrando-se ilegítima a incidência de ICMS, conforme o art. 3º, Lei Complementar nº 87/96.

Conclui que se não incide o ICMS nas operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário, também não pode incidir sobre as operações de afretamento. Diz que no contrato de arrendamento mercantil e no contrato de afretamento não haverá circulação de mercadoria pela ausência de transferência de titularidade que tem os dois. Lembra decisão do Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro decorrente da cobrança de ICMS em casos de contrato de afretamento, não fazendo qualquer ressalva quanto a mercadoria importada, o que permite a presunção de que essa hipótese de não-incidência também acolhe as transações de importação.

Lembra que o próprio Superior Tribunal de Justiça já se manifestou quanto à não-incidência do ICMS sobre as operações de arrendamento mercantil, ainda que se trate de mercadoria provinda do exterior. Deduz que, em sendo o afretamento um simples contrato de aluguel de navios, não está sujeito à incidência do ICMS, ainda que o bem locado provenha do exterior.

Descreve que o ICMS incidente na importação de mercadorias admitidas sobre o Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária surgiu a partir de liberalidade concedida por meio do Convênio CONFAZ ICMS 58/99, o qual, sem qualquer base legal, incluiu citado regime no campo de incidência do ICMS, ao autorizar os fiscos estaduais a isentarem algumas modalidades de Admissão Temporária, e tributar as demais com redução da base de cálculo do ICMS na mesma proporção da redução do Imposto de Importação (Cláusula Segunda).

Diz que a Instrução Normativa SRF nº 164, de 31.12. 1998 (atualmente revogada pela I.N. SRF nº 285/03) passou, a exigir o Imposto de Importação, nestas operações, calculando-o proporcionalmente ao tempo de permanência do bem e à sua vida útil.

Aduz que essa medida do Fisco federal torna-se compreensível na medida em que o imposto de importação é tributo dotado de parafiscalidade e justifica-se na medida em que busca salvaguardar interesses políticos do país, preservando a mercadoria interna frente à entrada massiva de produtos do exterior. Trata-se de uma forma regulatória de cobrança relacionada aos bens estrangeiros utilizados na linha de produção da indústria nacional, e que, assim, justifica a intervenção e interferência na ordem econômica nacional.

Mas, não poderia o CONFAZ editar o Convênio ICMS 58/99, porque dotado de aspectos legais, no mínimo, questionáveis. O citado convênio definiu o desembaraço aduaneiro como sendo o momento em que se aperfeiçoa a obrigação de recolher aquele imposto estadual. Aduz que o termo é impreciso e inexato, vez que existem duas modalidades de desembaraço aduaneiro na legislação federal. Na IN SRF nº 680/06: o despacho para consumo, por gerar a transferência de titularidade, consubstancia o fato gerador do ICMS e o despacho para admissão em regime aduaneiro especial não possibilita a circulação de mercadoria, não devendo incidir o ICMS. Explica que o legislador da LC 87/96, ao cumprir a incumbência de natureza constitucional de definir o fato gerador do ICMS na importação, redigiu o inciso IX do artigo 12 limitando-se a apontar como fato gerador do ICMS, o "desembaraço aduaneiro", comportando uma só forma de interpretação, o que, como já exposto, não ocorre.

Diz que, dessa forma, os fiscos estaduais viram-se forçados a justificar essa indevida tributação justificando a suposta exação com base "na intervenção na economia nacional", dando pois, fins extra fiscais à tributo que não é aduaneiro e, portanto, não pode gozar de parafiscalidade. São,

portanto, razões que não se ajustam à natureza jurídica do ICMS e tentam justificar o injustificável. Transcreve, nesse sentido, a jurisprudência do STJ e dos demais tribunais do país.

Conclui que não tem relação jurídico-tributária com o Estado da Bahia, uma vez que, nos contratos de arrendamento mercantil - afretamento, não há incidência do ICMS.

Reclama que, não havendo cobrar imposto suposto recolhimento a menor do ICMS, o Estado da Bahia deve restituir à impugnante o valor total já recolhido do imposto em tela, cujo direito à restituição tem previsão no artigo 40 do Código Tributário Estadual.

Finaliza pedindo a nulidade do Auto de Infração por desrespeito ao devido processo legal e da ampla defesa, por cerceamento de defesa ao tornar obscura a base de cálculo tributada; ao deixar de definir e constar o real momento de ocorrência do fato gerador, por embasar o referido auto em enquadramento ilegal e por ser o Estado da Bahia, ilegitimado para cobrança da referida exação tributária. Caso não se entenda pela nulidade, requer a improcedência do auto de infração por inexistência de fato gerador do ICMS no Estado da Bahia. Em sendo assim, declare o direito de ter restituído o valor à título de pagamento indevido de ICMS, no montante de R\$ 1.282.701,14, devidamente corrigido e atualizado.

Os Agentes de Tributos Estaduais, em informação fiscal produzida às fls. 226 a 242 dos autos, observam que a empresa autuada estabelecida no Estado do Rio de Janeiro efetuou a importação de 01 Draga de sucção auto-transportadora de arrasto, através da DI nº 10/1323116-5, registrada em 03/08/2010 e desembaraçada em 10/08/2010 (momento em que ocorreu o fato gerador). Informam que para acobertar a operação foi emitida a NF de entrada nº 341, tendo como destino físico do bem a cidade de Salvador, Estado da Bahia (Sujeito Ativo da Obrigação Tributária), onde a referida máquina permaneceu para que o importador executasse a sua atividade econômica.

Explicam que o desembaraço aduaneiro ocorreu no Porto de Salvador, bairro do Comércio, na Capital baiana, sob Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica por um período total de 08 meses, sendo informado inicialmente à Receita Federal uma permanência por 05 meses, segundo informado no campo dos Dados Complementares da Declaração de Importação (folha 12) e que, em seguida, foi prorrogado por prazo adicional de mais 03 meses, conforme Despacho Decisório nº 005/2011 da Alfândega RFB do Porto de Salvador (anexo). A base de cálculo integral anotada perfaz o valor de R\$ 174.929.714,32 e o contribuinte efetuou o recolhimento do ICMS-Importação para o Estado da Bahia, destino físico do bem, através de GNRE, tendo recolhido em 20/09/2010 a quantia de R\$ 801.645,20 e mais R\$ 481.055,94 em 10/01/2011 totalizando o montante de R\$ 1.282.701,14. Concluem que após a conferência desses cálculos constatou-se que o ICMS-Importação foi recolhido a menor.

Aduzem que o Convênio ICMS 58/99, que trata do Regime Especial de Admissão Temporária, a inteligência do Art. 87, XII, "a", Decreto 6.284/1997 (RICMS/BA), determina a redução da base de cálculo de modo que a carga tributária aplicada ao ICMS-Importação seja proporcional ao percentual dos impostos federais, que é de 1% (um por cento) para cada mês de permanência no país. Nesse caso, a carga tributária é de 8% (oito por cento) do total ICMS-Importação para o período de permanência de 8 meses, conforme preceitua o Art. 373, § 2º, do Decreto Federal nº 6.759/2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Considerando a base de cálculo reduzida em 92%, R\$ 13.994.377,15, o ICMS-Importação total devido é de R\$ 2.379.044,07 (17% da base de cálculo já reduzida), descontando-se os valores já recolhidos, resta a complementação do ICMS-Importação no valor de R\$ 1.096.342,97.

Assinalam que o bem (Draga de sucção auto-transportadora de arrasto), importado sob Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica, permaneceu nos limites territoriais do Estado da Bahia, local do despacho aduaneiro, para que a impugnante executasse suas atividades nas áreas

portuárias de Salvador e Aratu. Diz que o autuado formulou cálculo estranho ao indicado na operação e infringiu a legislação do ICMS vigente à época (art. 87, XII, “a”, Dec. 6.284/1997, RICM/BA).

Reiteram as alegações da defesa e asseveram que a questão nuclear é que, o bem, objeto da importação, nota fiscal de entrada n° 341, (fl. 22), aportou no Município de Salvador-Bahia, ocorrendo o desembaraço aduaneiro e permanecendo para realizar a atividade econômica dentro do período solicitado à Recita Federal do Brasil. Observam que o importador prestou-se apenas a efetuar o registro fiscal de entrada da mercadoria em seu estabelecimento de forma meramente simbólica, haja vista, que a draga aqui permaneceu para uso da empresa autuada em sua atividade econômica neste Estado tão logo se deu o desembaraço aduaneiro.

Quanto à data da ocorrência do fato gerador constante do Demonstrativo de Débito anexo ao auto de infração indicar a mesma data da Lavratura do Auto de Infração, 04/01/2013, explicam que isso deve à uma limitação do aplicativo do sistema de autuação (program default) que não permite registrar a indicação correta do fato imponible. Afirmam que é um pormenor e não descaracteriza a data da ocorrência do fato gerador perfeitamente identificada no campo “descrição dos fatos”.

Dizem que a situação apontada na defesa da autuada, em momento algum, prejudicou a “saúde jurídica” do presente PAF a ponto de sepultá-lo através do instituto da nulidade. Defende que seria andar em descompasso com a doutrina processual que sustenta o aproveitamento do processo até a sua última “gota de sangue”. O fato é que a realidade do conteúdo não pode ser engolida pela forma, pois o fato concreto é o palpável.

Citam em favor dessa tese os autores Carlos Cintra, Ada Pellegrini e Cândido Dinamarco (Teoria Geral do Processo.²⁹ ed São Paulo: Malheiros, 2013. p. 380), constante também no artigo 19 do RPAF BA: “A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.” Dizem que a imprecisão no tocante à base legal aplicada não ocorre com o impacto alardeado nas páginas de seu arrazoado. A razão pura e simples é que a data da ocorrência selecionada pelo programa sintoniza com a fundamentação contida no RICMS vigente àquela data. Contudo, no campo reservado à descrição dos fatos no Auto de Infração, foi citado textualmente o aspecto temporal da presente ação fiscal, assim informado: “(...) efetuou a importação de 01 Draga de sucção auto-transportadora de arrasto através da DI n°: 10/1323116-5, registrada em 03/08/2010 e desembaraçada em 10/08/2010.”

Dizem que não houve ofensa a ampla defesa do contribuinte, reafirmando que o dispositivo infringido encontra-se na Lei Estadual n° 7.014/96, além de que a infração cometida foi fundamentada no campo próprio (Infração – 56.01.05) do Auto de Infração: “Recolhimento do ICMS a menor decorrente de erro na determinação da base de cálculo, referente a mercadorias e/ou bens procedentes do exterior.”, o que fulmina a tese da defesa do cerceamento de defesa por inexistência da fundamentação legal.

Asseguram que a pretensão desta fiscalização é reclamar não a falta de pagamento, pois este existe (GNRE, fls. 18 e 19), mas na apuração do valor do ICMS-Importação calculado a menor, conforme demonstrado na memória de cálculo anexada (fls. 8). Explicam que o Decreto Federal de n° 6.759/09 (fls. 9) modificou o método de apuração e passou a adotar o percentual de hum por cento dos impostos para cada mês de permanência no país, modelo também adotado pelo Estado da Bahia (Art. 87, XII, “a”, RICMS-BA/1997). Sublinham que nos dados complementares da Declaração de Importação (DI) consta a forma de cálculo dos tributos federais.

O questionamento de ilegitimidade do Estado da Bahia para proceder com a cobrança do ICMS, cisto se tratar de uma operação de prestação de serviço de dragagem, cabendo assim, a hipótese de incidência do ISS para o município de Salvador-Bahia, demonstra uma tentativa desesperada de desviar o debate e contornar a objetividade da autuação. Aduzem que o Art. 2°, § 1°, I, da LC 87/1996,

determina que o ICMS-Importação atinge indistintamente qualquer bem ou mercadoria sem se preocupar qual seja o fim a que se destina.

Afirmam que decisões acostadas pela defesa não têm identidade com o tema tratado; observam que a LC 87/96 destaca a entrada física e o sujeito ativo nesta operação é o Estado da Bahia, local onde se deu a entrada física do bem. Argumentam que a alegada divergência na redação de artigos da CRFB/1988 e da LC nº 87/1996 lhes parece equivocada, pois este tributo não é devido ao Estado do Rio de Janeiro como sugere a autuada. Transcrevem decisões emanadas do CONSEF.

Insistem que a própria documentação que acoberta a operação “põe à calva” que, o real destino físico das mercadorias foi a região do Porto de Salvador; o próprio Contrato de Afretamento apensado ao processo indica o local de entrega do bem e a sua área de operações que são as áreas portuárias dos portos de Salvador e Aratu. Dizem que o desembaraço é uma das etapas do despacho aduaneiro, a última etapa, por assim dizer, do procedimento fiscal aplicado à mercadorias procedentes do exterior, importadas a título definitivo ou como no caso em tela, por admissão temporária. A tese defensiva de que apenas intermediou a importação da Draga, com finalidade de utilização econômica, celebrando Contrato de Afretamento e que figurou como simples arrendatária, não seria razão suficiente para que o desobrigasse de recolher o ICMS-Importação para os cofres do Estado da Bahia.

Transcrevem novamente a jurisprudência do CONSEF sobre Arrendamento Mercantil (ACÓRDÃO JJF nº 0268-05/12. Aduzem que a matéria encontra-se em debate no Supremo Tribunal Federal (STF) que, por maioria dos votos, deu provimento ao Recurso Extraordinário RE 206.069/SP; destacam Parecer da PGE (29/07/2011), exarado pela Procuradora do Estado, Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa e demais decisões.

Concluem que a legislação tributária restou caracterizada e legítima a exigência constante no presente Auto de Infração.

VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de recolhimento a menos de ICMS, no valor de R\$ 1.096.342,97, decorrente de erro na determinação da base de cálculo, referente a mercadorias e ou bens procedentes do exterior.

Consta ainda dos autos que o contribuinte autuado, JAN DE NUL DO BRASIL DRAGAGEM LTDA, estabelecido à Avenida das Américas, 700, BL 01, Barra da Tijuca, Rio de Janeiro - RJ, efetuou a importação de 01 Draga de sucção auto-transportadora de arrasto, através da DI nº 10/1323116-5, registrada em 03/08/2010 e desembaraçada em 10/08/2010. Para acobertar a operação foi emitida a NF de entrada nº 341, tendo como destino físico do bem importado a cidade de Salvador, nesse Estado, local de permanência do equipamento para execução de atividade econômica.

O autuado argüindo acerca dos fatos ocorridos, diz que firmou contrato com a Secretaria Especial de Portos da Presidência da República - SEP/PR para a realização de serviço de dragagem de aprofundamento no leito marinho das bacias de evolução e canais de acesso aquaviários dos portos de Salvador - BA e Aratu - BA. Para execução da empreitada procedeu à importação da “*Draga de sucção auto-transportadora de arrasto*”, tendo celebrando contrato de afretamento da referida draga com a TOA (LUX) S.A, proprietária da referida embarcação, na condição de arrendatário.

Explica que a importação se deu mediante regime especial aduaneiro de admissão temporária e, em se tratando de importação de máquina para utilização econômica, em caráter temporário, subsume-se ao disposto nos artigos 2º e 6º da IN/SRF nº 285/2003. Nessa hipótese de importação, não ocorreu a mudança de titularidade, não houve operação de mercancia, não se legitima a cobrança de ICMS pelo Estado da Bahia.

Formalmente, assevera que a data da ocorrência do fato gerador que enseje a cobrança do ICMS, nos moldes do art. 4º, IX do RICMS, é o momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria, não considerada na autuação (04.01.2013), o que faz insubsistente o respectivo Auto de Infração.

Auto de infração fundado em embasamento legal equivocado: art. 434, § único do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), publicado no Diário Oficial do Estado em 17/03/2012, para um fato gerador que se deu em 10/08/2010 (despacho e desembaraço da Draga). Erro de direito que viola a ampla defesa e direito ao contraditório.

Aduz que apenas intermediou a importação da Draga para execução dos serviços; que o bem chegou ao Porto de Salvador, em 03/08/2010, com desembaraço aduaneiro, sob o Regime de Admissão Temporária, em 10/08/2010, sendo, pois, ilegítimo passivo. Completa que o Estado da Bahia é ilegítimo para cobrança do ICMS, porque a prestação de serviço de dragagem é hipótese de incidência de ISS (lista anexa à LC nº 116/2003, item 7.16).

Pede a nulidade do Auto de Infração, pois, em desconformidade com o art. 39, IV, RPAF.

Examinando as peças processuais do presente Auto de Infração, verifico, de fato, a existência de vícios jurídicos intransponíveis, ligados à legalidade do lançamento. A instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo são regidos pelos princípios da verdade material, da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação.

A tarefa de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária deverá sempre pautar-se em um termo que se preste a fundamentar ou instruir a ação fiscal. Na fiscalização de trânsito de mercadorias, o Termo de Apreensão (Ocorrência Fiscal), Liberação ou Depósito, para documentar a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos que constituam prova material de infração, bem como sua liberação ou depósito em poder de terceiro, nos termos da legislação do ICMS (art. 28, IV, e § 4º, c/c o art. 29 do RPAF/BA – Decreto 7.629/99). Trata-se de aspecto relacionado à estrita legalidade do lançamento tributário.

No presente caso, como o Auto de Infração foi emitido no modelo próprio para as ações fiscais desenvolvidas pela fiscalização no trânsito de mercadorias (Modelo 4), teria de ser precedido, forçosamente, da lavratura de Termo de Apreensão (Termo de ocorrência Fiscal), mediante emissão do instrumento próprio, conforme retro mencionado.

Verifico que, apesar de constar, às fls. 7/8, um “Termo de Ocorrência Fiscal”, não houve apreensão de coisa alguma, não serve de prova alguma e não materializa nada. Não contém a assinatura do detentor dos bens, nem do depositário, e o contribuinte autuado sequer tomou conhecimento de sua existência. Apesar de descrever os fatos que foram transcritos para o Auto de Infração em debate, tal termo não existe no mundo jurídico.

Portanto, no caso presente, houve vício jurídico de monta, capaz de tornar nula a exigência. A lavratura do Termo de Apreensão tem por objetivo “documentar a infração cometida, para efeito de constituição de prova material do fato”. É através do Termo de Apreensão que se constitui a *prova da materialidade do fato*. Conseqüentemente, se não existe um Termo de Apreensão ou Termo de Ocorrência Fiscal, como consta no presente PAF, de forma válida, *não há prova material da infração*.

Por outro lado, verifico que este Auto de Infração foi lavrado para exigir diferença de ICMS relativo à importação de 1 DRAGA DE SUCCÃO AUTO TRANSPORTADORA DE ARRASTO (Declaração de Importação 10/132116-5) proveniente do exportador TOA (LUX), em Luxemburgo, sob o regime de Admissão Temporária, nos termos da Instrução Normativa nº 285/03.

Consta no campo descrição dos fatos do próprio Auto de Infração que “*o desembaraço ocorreu no Porto de Salvador, sob Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica por um período total de 08 meses; que a base de cálculo perfaz o valor de R\$ 174.929.714,32; o contribuinte*”

efetuiu o recolhimento do ICMS – importação, através de GNRE para o Estado da Bahia, em 20/09/2010, no valor de R\$ 801.645,20 e mais R\$ 481.055,94 em 10/01/2011 totalizando R\$ 1.282.701,14”. Informam os autuantes que, após a conferência, constatou-se que o ICMS importação foi recolhido a menor.

Dizem que com base no Convênio ICMS 58/99 (Regime Especial de Admissão Temporária), art. 87, XII, RICMS/BA (Decreto 6.284/1997) restou estabelecida a redução da base de cálculo, de modo que a carga tributária aplicada seja na mesma proporção ao cobrado pela União para os impostos federais, que é de 1% para cada mês de permanência no país. Deduzem que, no caso, a carga tributária é de 8% do total ICMS importação para o período de permanência de 8 meses, conforme preceitua o art. 373, § 2º do Decreto Federal nº 6.759/2009, que dispõe sobre a administração das atividades aduaneiras, fiscalização, controle e tributação das operações de comércio exterior.

Elaborado demonstrativo da base de cálculo com as reduções previstas (fls. 07/08), importou R\$ 13.994.377,15, que aplicada a alíquota de 17% totalizou R\$ 2.379.044,11, subtraindo-se como crédito fiscal as importâncias pagas anteriormente, R\$ 1.282.701,14, implicou R\$ 1.096.342,97, valor que se exige no presente PAF.

Ocorre que a presente ação fiscal é típica da fiscalização dos estabelecimentos, já que não há nenhuma mercadoria “em trânsito”. O Termo de Ocorrência Fiscal acostado aos autos não foi lavrado de forma válida e não materializa qualquer situação fática.

O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação e em obediência às regras de direito material e formal. Sendo assim, o lançamento de ofício somente poderia ser elaborado por prepostos fiscais que exerçam atividades na fiscalização de estabelecimentos.

É cediço que o lançamento tributário é um ato administrativo. No dizer de Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, Malheiros, 2000) “*é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria*”. Para ser válido, então, deve possuir determinadas condições, elementos ou requisitos de competência, finalidade, forma, motivo e objeto, adquirindo o atributo da presunção de legitimidade de que gozam os atos da administração.

No PAF em análise, todavia, vislumbro ainda outro vício de ordem formal/material que atinge elemento de validade do ato administrativo, compromete ao devido processo legal e impõe a sua nulidade absoluta. Trata-se de um Auto de Infração lavrado por Agentes de Tributos, prepostos fiscais incompetentes, nos termos da Lei nº 11.470/09.

Nesse sentido, a competência legal, no Estado da Bahia, para que Agentes de Tributos pudessem fazer lançamento tributário, decorreu da aprovação e promulgação da Lei nº 11.470/09, com vigência a partir de 1º de julho de 2009, que transferiu parcela da atribuição de lavrar Auto de Infração, antes privativa dos Auditores Fiscais, àquela categoria integrante do grupo fisco, conforme a seguir transcrito:

Art. 1º - Os parágrafos 1º, 2º e 3º do art. 107 da Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, que institui o Código Tributário do Estado da Bahia, passam a vigorar com a seguinte redação:

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

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

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

Ao Agente de Tributo Estadual, então, foi atribuída a prerrogativa de lavrar Auto de Infração, constituindo crédito tributário, somente quando na fiscalização de mercadorias em trânsito ou quando em estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional. A competência da função fiscalizadora nos estabelecimentos, excetuados aqueles designados aos Agentes de Tributos, será exercida exclusivamente por Auditores Fiscais (art. 1º, § 2º da Lei 11.470/09).

Dessa forma, não obstante seja da alçada dos Agentes de Tributos Estaduais, no Estado da Bahia, a fiscalização no trânsito de mercadorias e nas empresas optantes pelo Simples Nacional, a partir da vigência da Lei 11.470/09, estando autorizados a aplicar respectivas penalidades, não detêm os mesmos competência para lavrarem Autos de Infração, em face aos contribuintes fora daqueles limites. Isto porque tal competência é exclusivamente dos Auditores Fiscais.

O lançamento tributário, como qualquer ato administrativo, deve estar revestido dos requisitos formais e materiais e dos pressupostos para sua validade, entre eles a competência do agente que o praticou. A lavratura de um “termo de ocorrência”, como vimos, de forma inválida, que não materialize a “fiscalização de mercadorias em trânsito”, não lhe empresta essa qualidade e, tampouco, tem o condão de transmutar a competência dos agentes de tributos,

O presente Auto de Infração, assim, não poderia ser lavrado por Agente de Tributos por carência de competência. A auditoria que se destine a verificação do valor de ICMS relativo à importação de 1 DRAGA DE SUCCÃO AUTO TRANSPORTADORA DE ARRASTO (Declaração de Importação 10/132116-5), sob o regime de Admissão Temporária, nos termos da Instrução Normativa nº 285/03, é atividade típica concernente aos Auditores Fiscais, agentes públicos, estritamente vinculados ao Princípio da Legalidade. Esse mesmo princípio, limitador da competência dada aos Agentes de Tributos Estaduais, cuja autuação procedida pelos mesmos, na aferição dos fatos ocorridos no presente PAF, constitui extrapolação dessa competência.

Ante o exposto, resta caracterizado que o Auto de Infração foi lavrado por autoridade fiscal incompetente, em desacordo com as disposições da Lei nº 11.470/09, devendo ser decretada a nulidade do procedimento por cerceamento do direito de defesa e por inobservância do devido processo legal. Em virtude de vício jurídico insuperável, não produz os efeitos que lhe sejam próprios, sendo, pois, inexistente. Voto pela NULIDADE da autuação, em face das razões aludidas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **117926.0001/13-5**, lavrado contra a empresa **JAN DE NUL DO BRASIL DRAGAGEM LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR