

PROCESSO - A. I. Nº 210425.0002/13-2
RECORRENTE - CERAMUS BAHIA S/A. - PRODUTOS CERÂMICOS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0212-03/13
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
INTERNET - 16/05/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0105-11/14

EMENTA: ICMS. MERCADORIA EM TRÂNSITO. TERMO DE APREENSÃO. PRAZO DE VALIDADE. ART. 28. DECRETO Nº 7.629/99. Nos termos do §2º do artigo 28 do RPAF/BA o Auto de Infração decorrente de apreensão de mercadoria em trânsito deve ser lavrado em até 30 dias contados do respectivo Termo de Apreensão. Lançamento de ofício efetuado 78 dias após a lavratura do respectivo Termo de Apreensão de Mercadorias. Perda de eficácia do ato administrativo originário. Acatada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3ª JF que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 07/02/2013 com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$199.130,73, em decorrência da constatação de falta de recolhimento do ICMS incidente na importação de mercadorias procedentes do exterior, destinadas fisicamente a este Estado.

Segundo consta do correspondente Termo de Ocorrência Fiscal – TOF, o Auto de Infração foi lavrado quando da interceptação da carga no Posto Fiscal Honorato Viana, transportada pelos veículos de placas JQZ-1655 e JQZ-1727 e acobertada pela Nota Fiscal Eletrônica – NF-e de n.º 003.907.

Concluída a instrução do feito, assim decidiu a 3ª JF na assentada de julgamento datada de 03/09/2013:

VOTO

Inicialmente, observo que a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante atinente à questão relativa à base de cálculo adotada para o cálculo e quanto à definição da alíquota aplicável, por não se configurarem aspectos de natureza formal serão tratados por ocasião do enfrentamento do mérito.

No que se refere à preliminar de nulidade suscitada em relação à atribuição legal do autuante, por ser Agente de Tributos Estaduais, e não Auditor Fiscal, resta evidenciado nos autos que a ação fiscal foi deflagrada com a interceptação da carga no Posto Fiscal Honorato Viana quando era transportada para o estabelecimento autuado, consoante Termo de Ocorrência Fiscal nº 210425.0001/13-6, fls. 03 e 04.

Observo que todos os procedimentos adotados e toda documentação que lastrearam a ação fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração, além de necessários e suficientes para identificar com segurança a infração e o infrator, esses elementos foram obtidos exclusivamente no momento da interceptação da carga no Posto Fiscal, portanto, sem dúvida, em ambiência típica das operações de trânsito de mercadoria. Assim, não deve prosperar a nulidade suscitada pelo impugnante, por inexistir, no presente caso, o cometimento, pelo autuante, de qualquer invasão de competência, eis que, integralmente perpetrada no Posto Fiscal a ação fiscal desenhada coaduna com a prerrogativa encartada no art. 1º, da Lei Estadual 11.470, de 08 de abril de 2009, com efeitos a partir de 1º de julho de 2009.

No mérito, o Auto de Infração imputa ao autuado a falta de recolhimento do ICMS, relativo a mercadorias procedentes do exterior, destinadas fisicamente a este Estado, no caso do importador ser estabelecido em outra

unidade da Federação e o desembaraço aduaneiro ocorrer ou não, em estado diverso de seu domicílio.

Na análise da documentação acostada aos autos, inicialmente constata-se que a empresa A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA., estabelecida no Estado de Tocantins, importou 10.118,40m² de porcelanato polido Adhara (800 x 800mm) com operação formalizada simbolicamente pela emissão da nota fiscal eletrônica - NF-e de entrada nº 003.900 de 12/11/2012 no valor de R\$499.091,09, fls. 12, decorrente da aludida importação realizada mediante a Declaração de Importação - DI nº 12/2119253-3, registrada em 12/11/2012, na qual consta como adquirente da mercadoria a empresa, CERAMUS BAHIA S.A. PRODUTOS CERÂMICOS, fl. 15. Consta também que o desembaraço da mercadoria importada foi realizado em 09/11/12 no Porto de Salvador, fl. 15, sendo transportada para armazenagem no EADI - Companhia Empório de Armazéns Gerais Alfandegados, através DTA, e em seguida, mediante transferência fracionada acobertada por Nota Fiscal de saída do armazém alfandegado emitidas pela importadora A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA., tendo como referência a NF-e global (mãe) de entrada nº 003.900 e com destino à Ceramus Bahia S.A. PRODUTOS CERÂMICOS, localizada em Camaçari.

Logo, resta nitidamente evidenciado e caracterizado nos autos que a operação de aquisição no exterior realizada pela A. BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA. se deu por conta e ordem da Ceramus Bahia S.A. PRODUTOS CERÂMICOS.

Juntamente com a documentação acima enunciada e todas as demais atinentes ao processo de importação, a carga interceptada pelo autuante se fazia acompanhar da NF-e de saída nº 003.907 de 13/11/2012, fl. 11, discriminando a quantidade de 1.021,41m², acompanhada da GNRE, fl.21, no valor de R\$6.982,13, sendo recolhido o ICMS em favor do estado de Tocantins com redução da base de cálculo.

Em sua defesa o sujeito passivo reconheceu inteiramente a operação realizada e apurada pela fiscalização, ou seja, importou mercadorias do exterior para seu estabelecimento localizado em Camaçari com a interveniência de importador estabelecido no Estado de Tocantins, tendo as mercadorias sido internalizadas pelo Porto de Salvador, desembaraçada e transportadas para EADI - Companhia Empório de Armazéns Gerais Alfandegados e em seguida remetidas para seu estabelecimento. Sustentou também que, se tratando de importação por conta e ordem, o recolhimento do ICMS é devido ao Estado onde se encontra estabelecido o importador, aduzindo apenas que a exigência do ICMS ao Estado onde se processar o desembaraço e a entrada física não é matéria pacificada nos tribunais.

Nesta situação, expressamente a Constituição Federal, no inciso IX do §2º do artigo 155, prevê a incidência do ICMS sobre a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior, “cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento destinatário da mercadoria, bem ou serviço”.

Por sua vez, o art. 13, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, repetindo disposições de idêntico teor do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, determina que o ICMS devido na importação caberá ao Estado da Bahia, no caso de mercadoria ou bem destinados fisicamente a este Estado, sendo o importador estabelecido em outra unidade da Federação, sem que esta transite pelo estabelecimento importador.

No mesmo sentido, o art. 435, inciso I do RICMS-BA/12, abaixo transcrito, estabelece que o imposto devido na operação de importação será pago pelo importador, à unidade federada onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física das mercadorias ou bens, conforme abaixo transcrito:

“Art. 435. Nas operações de importação de mercadorias ou bens procedentes do exterior, quando destinados a unidade federada diversa daquela do domicílio do importador sem que os mesmos transitem pelo seu estabelecimento, cabe o recolhimento do imposto sobre elas incidente à unidade federada onde estiver situado:

I - o estabelecimento da pessoa jurídica em que ocorrer a entrada física das mercadorias ou bens;

[...]

§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.”

Logo, como explanado acima, é indubitosa a comprovação nos autos de que a mercadoria importada jamais ingressou fisicamente no estabelecimento do importador no Estado do Tocantins, sendo o Estado da Bahia o legítimo sujeito ativo da importação, pois a entrada física ocorreu em estabelecimento situado em seu território. Portanto, por total ausência de suporte fático, resta inteiramente descabido o argumento aduzido pela defesa de que a acusação fiscal e muito menos a sujeição ativa afiguram-se sem fundamentação legal.

Por outro lado, com relação à legitimidade passiva, questionada pelo impugnante na sustentação oral, convém salientar que a legislação específica (art. 11, I, “d”, da LC nº 87/96; art. 13, I, “d”, da Lei nº 7.014/96, determina, no caso de mercadoria ou bem importados do exterior, que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é o do estabelecimento onde

ocorrer a entrada física do bem importado, sem que os mesmos tenham transitado pelas instalações do importador.

Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importado do exterior ao teor do art. 4º, IX, da Lei nº 7.014/96. Portanto, é indubitoso que o momento do recolhimento do ICMS sobre a operação de importação é o do desembaraço aduaneiro, sob responsabilidade tributária do importador, o qual deve recolher o imposto em favor da unidade federada do destino físico da mercadoria, por meio de GNRE, sob pena de ter lavrado contra si eventual lançamento de ofício.

Convergindo com este entendimento, como enunciado acima, o RICMS-BA/12, através do seu art. 435, I e §3º, preconiza que nas operações de importação de mercadorias ou bens procedentes do exterior, cabe o recolhimento do imposto sobre elas incidente à unidade federada 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, e que este 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).

Entretanto, com o objetivo de harmonizar o entendimento sobre o cumprimento de obrigações tributárias na importação de bens ou mercadorias por pessoa jurídica importadora, foi celebrado o Convênio ICMS 135/2002, alterado pelo Convênio ICMS 61/07, que na sua cláusula primeira, afasta a sujeição passiva do importador em casos semelhantes ao presente, na medida em que 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 SRF nº247/02, nos artigos 12 e 86 a 88, e SRF nº 225/02, e no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7/02, ou outros instrumentos normativos que venham a substituí-los.

Logo, resta legalmente instituído que, nas importações por conta e ordem, deve ser considerado sujeito passivo o adquirente do produto comprado no exterior, e não o importador, tampouco o estabelecimento para onde foi enviado o mesmo depois de esgotada a importação. Nestes termos, independente de quem pratique os atos materiais de desembaraço aduaneiro, remanesce indubitoso ser o adquirente destacado na declaração de importação, que, no caso em comento, foi a CERAMUS BAHIA S.A. PRODUTOS CERÂMICOS o legítimo agente para figurar no polo passivo da relação tributária.

Quanto ao fato alegado pelo impugnante de que a base cálculo apurada no Auto de Infração deveria considerar apenas o valor da fração da importação que fora interceptada no Posto Fiscal, ou seja, a NF-e 003907 que acobertava 1.021,44m2, entendo que, ao utilizar na composição da base de cálculo o valor global da importação constante da DI nº 12/21192253-3 e da Nfe nº003.900, mãe, a autuação adotou procedimento acertado, uma vez que no momento da apreensão já havia ocorrido completamente o fato gerador da importação. Por outro lado, restou patente nos autos a devida fundamentação da acusação fiscal, lastreada que se encontra na comprovação material da importação, mediante a interceptação e apreensão da fração da importação, e documental, através da completa documentação fiscal da importação que acompanhava a NF-e 003907, no momento da autuação. Ademais, também ficou demonstrado que na operação em questão, equivocadamente, foi considerado o Estado de Tocantins como sujeito ativo da operação de importação, urgindo, portanto, uma ação imediata da fiscalização para salvaguardar o interesse do erário estadual.

No tocante à alegação do impugnante de que, em se tratando de uma operação interestadual, deveria ser aplicada a alíquota de 12%, verifico que não assiste razão ao autuado ao suscitar que o estabelecimento importador remetente está localizado no Estado de Tocantins.

Há de se convir que a acusação fiscal decorre indubitavelmente de operação de importação indireta com entrada física da mercadoria neste Estado, portanto, não se trata de operação interestadual como aduziu o impugnante. Logo, ao teor do art. 15, I, “d” da Lei 7.014/96, a seguir reproduzido, a alíquota devida é 17%, como acertadamente aplicou o autuante.

“Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

I - 17% (dezessete por cento):

[...]

d) nas operações de importação de mercadorias ou bens do exterior;”

Assim, depois de compulsar o demonstrativo de apuração e de débito acostadas às fls. 13 e 14, e constatar que nele afigura-se discriminada a origem o correto dimensionamento da base cálculo acorde a documentação de importação realizada pelo autuado e acostadas aos autos, considerando, inclusive a sujeição das mercadorias importadas ao regime de substituição tributária, concluo pela manutenção da autuação.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Como se pode constatar da análise do voto acima reproduzido, os julgadores *a quo* afastando tanto as preliminares suscitadas quanto as razões de defesa aduzidas relativas ao mérito, julgaram Procedente o lançamento de ofício.

Inconformado com os termos da Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário pleiteando em sede de preliminar o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração por entender não ser o Estado da Bahia sujeito ativo da obrigação tributária objeto de exigência, bem assim que o Agente de Tributos responsável pelo lançamento não dispunha de competência funcional para exigir o imposto em relação às mercadorias que naquele momento não eram objeto de trânsito.

Quanto à sujeição ativa, sustenta que nos termos delineados pela Constituição Federal, o imposto incidente nas operações de importação será sempre devido ao Estado onde estiver situado o estabelecimento importador da mercadoria, não sendo relevante para tanto o local onde ocorra o desembaraço aduaneiro desta.

Aduz que, no presente caso, contratou a empresa Brasil Comércio, Exportação e Importação Ltda., estabelecida no Estado de Tocantins, para, por sua conta e ordem, proceder à importação das mercadorias acobertadas pela DI de nº 12/2105884-5, as quais, por uma questão de logística, foram desembaraçadas no porto de Salvador e lá mantidas em armazém até a efetiva entrega no seu estabelecimento situado em Camaçari, entrega esta que se deu de forma fracionada.

Diante de tais circunstâncias, o imposto devido em decorrência da importação deve ser recolhido em favor do Estado de Tocantins, afigurando-se o Estado da Bahia como sujeito ativo desprovido de legitimidade para tal intento.

No que diz respeito à incompetência do preposto fiscal para a lavratura do Auto de Infração, argumenta o Recorrente que, tendo a ação fiscal sido deflagrada no trânsito da mercadoria, o escopo da fiscalização deveria estar adstrito ao valor das mercadorias acobertadas pela NF-e nº 003.900 objeto de apreensão, o qual correspondente à fração de apenas 10,09% do montante importado através da DI de nº 12/2105884-5.

Sustenta que ao proceder ao lançamento do imposto considerando como base de cálculo o total das mercadorias desembaraçadas através da referida DI, o Agente de Tributos autuante usurpou os limites de sua competência funcional que, nos termos da Lei nº 8.210, está restrita às operações de trânsito e àquelas relacionadas às operações realizadas pelas empresas optantes pelo SIMPLES.

No mérito, sustenta a inexistência de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária no momento da efetivação do lançamento, aduzindo que as operações que ensejaram a transferência de propriedade objeto de fiscalização, qual seja: a remessa por conta e ordem do importador das mercadorias acobertadas pela NF-e 003900, estão submetidas ao regime de diferimento do imposto de que tratam os artigos 344 e 573, ambos do RICMS/BA.

Nesta condição, estando o lançamento do ICMS devido na operação diferido para o momento em que ocorrer a saída subsequente por parte do destinatário – o Recorrente – não haveria o que se cogitar da ocorrência do fato gerador quando do trânsito da mercadoria e, por conseguinte, de suporte jurídico apto a convalidar o lançamento de ofício.

Alega, ademais, que o fiscal autuante cometeu equívoco ao apurar a base de cálculo do imposto devido, consistente na exigência do imposto substituído devido por antecipação.

Aduz neste sentido que estando revestido da condição de contribuinte substituto do imposto não estaria sujeito ao pagamento do ICMS por antecipação nas operações objeto do lançamento a teor do quando disposto no artigo 355 II do RICMS/BA e do Convênio 81/93. Informa que dirigiu consulta prévia à SEFAZ, cuja cópia anexa à peça recursal, e que obteve resposta no sentido da desnecessidade de antecipação do imposto substituído em decorrência da sua condição de substituto tributário.

Pugna afinal pelo reconhecimento das nulidades suscitadas e, na hipótese de afastamento destas, pela improcedência do Auto de Infração ou ao menos pela redução da exigência ao montante correspondente às mercadorias acobertadas pela NF-e nº 003.900, único documento fiscal que foi objeto da ação fiscal intentada quando do respectivo trânsito.

Instada a se manifestar a PGE/PROFIS, opinou pelo não provimento do Recurso, sustentando que as razões de fato e fundamentos de direito apresentadas pelo Recorrente não são suficientes para provocar a revisão do acórdão.

No entender do Representante da Procuradoria, resta comprovado nos autos que o lançamento foi efetuado em operação de trânsito de mercadorias, motivo pelo qual não assiste razão ao Recorrente quando alega incompetência funcional do Agente de Tributos responsável pela ação fiscal, cujas atribuições encontram-se definidas na Lei nº 11.470/2009.

Após analisar os documentos acostados ao PAF conclui ainda tratar-se de importação realizada por conta e ordem do Recorrente, restando indubitável, à luz das disposições constantes na Lei Complementar N.º 87/96, na Lei nº 7.014/96 e no artigo 573 do RICMS/BA que, na hipótese, o imposto incidente na operação é devido ao Estado da Bahia, unidade da Federação onde se deu a entrada física das mercadorias.

VOTO

Início a apreciação da lide pela análise de ofício de uma questão fática que, a meu ver, enseja nulidade do lançamento e, por conseguinte, dispensa a apreciação das razões de apelo apresentadas pelo Recorrente. Senão vejamos:

O lançamento de ofício que o originou o presente PAF foi efetuado em 07/02/2013 e decorreu de ação fiscal de trânsito. Em observância ao quanto disposto no artigo 28 do Decreto nº 7.629/99 que aprovou o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, a peça acusatória encontra-se instruída, além de outros documentos, com os Termos de Ocorrência Fiscal e Apreensão de Mercadorias que lhe deram origem, quais sejam: o de nº 210425.0001/13-6 e nº 130577.0012/12-0.

Ao analisar os mencionados Termos de Ocorrência e Apreensão (fls. 3 a 8) verifico que o de n.º 210425.0001/13-6, lavrado em **07/02/2013**, teve como objetivo prorrogar o Termo de nº 130577.0012/12-0, lavrado em **20/11/2012**, data em que se deu a ação fiscal e apreensão da mercadoria em trânsito.

Constato ainda, a partir do cotejo dos dois documentos, que no segundo, firmado pelo agente de tributos de matrícula 130.577, consta a descrição da mercadoria que efetivamente se encontrava em trânsito no momento da apreensão – 1 lote de azulejos porcelanato polido 60X60 – tendo sido este devidamente assinado pelo autuado, já no primeiro, lavrado pelo agente de tributos de matrícula 210.425, consta como mercadoria apreendida 10.118,40 m2 do mesmo porcelanato. Neste não consta a assinatura do autuado.

Ao que tudo indica, constatando se tratar de carga fracionada de mercadoria advinda do exterior, a fiscalização lavrou em 20/11/2012 o primeiro Termo com o objetivo de circunstanciar a ocorrência que daria azo ao lançamento de ofício, deixando a lavratura do Auto de Infração para um momento posterior, quanto dispusesse de maiores informações acerca da importação que deu origem àquela operação de transporte, procedimento que adotou em 07/02/2013, mesma data em que lavrou o segundo Termo de Ocorrências e suposta Apreensão.

Especificamente quanto às atividades de fiscalização e verificação do cumprimento das obrigações tributárias no trânsito de mercadorias, assim dispõe o artigo 28 do RPAF/BA:

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

IV - Termo de Apreensão, Termo de Liberação ou Termo de 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;

§ 2º Tratando-se de apreensão de mercadorias, uma vez lavrado o Termo de Apreensão, este perderá a validade se no prazo de 30 (trinta) dias não for lavrado o Auto de Infração correspondente, considerando-se encerrada a ação fiscal e podendo o sujeito passivo recolher o débito espontaneamente.

Conforme se constata da simples leitura do dispositivo legal acima reproduzido, o Auto de Infração decorrente da fiscalização de operações com mercadorias em trânsito deve ser lavrado no prazo de 30 dias contados da lavratura do respectivo Termo de Apreensão, sob pena de perda de eficácia do ato administrativo e retorno à situação de espontaneidade.

No presente caso, o Auto de Infração foi lavrado em 07/02/2013, 78 dias após a lavratura do respectivo Termo de Apreensão, quando este já não tinha mais validade e, por conseguinte, não poderia produzir os efeitos jurídicos que lhe são decorrentes.

Ressalte-se que a conclusão que aqui se chega em nada é alterada pelo fato de a fiscalização ter procedido à lavratura do Termo de Ocorrência e Apreensão de nº 210425.0001/13-6. Isto porque, este foi lavrado também em 07/02/2013, quando o primeiro Termo não mais vigia.

Ante ao exposto, outro caminho não vislumbro senão o de reconhecer de ofício a nulidade do lançamento porque consubstanciado em Termo de Ocorrência e Apreensão de mercadoria não mais vigente à data de sua lavratura, diante do que dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reformar a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração.

Considerando que a nulidade ora reconhecida decorre de um vício de forma, pode a Fazenda instaurar novo procedimento fiscalizatório com o objetivo de certificar quanto à regularidade da operação de importação acobertada pela DI de nº 12/2105884-5, a qual, desta feita, deve ser realizada nas dependências do estabelecimento e por auditor fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **210425.0002/13-2**, lavrado contra a **CERAMUS BAHIA S/A. - PRODUTOS CERÂMICOS**.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de abril de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA

MARIA DULCE HASELAM RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS