



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 810 / 2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

SESSÃO DE 13/09/2013 - 180ª SESSÃO ORDINÁRIA

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/0199/2010

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2/2009.14626

AUTUANTES: PAULO SÉRGIO C. DE ALAMADA - MAT. 107.534-1-4 E ELMO HENRIQUE F. BEZERRA - MAT. 497.585-1-0.

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

RECORRIDO: MACIEL CONSTRUÇÕES E TERRAPLANAGENS LTDA.

CONS. RELATORA: VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE.

**EMENTA: ICMS – TRÂNSITO – DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO – ICMS IMPORTAÇÃO – AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO – IMPROCEDÊNCIA.** Auto de Infração lavrado sob a acusação fiscal de “Receber Mercadoria com Documento Fiscal Inidôneo”. A Nota Fiscal que acobertava o trânsito da mercadoria, Nota Fiscal nº 2038, fora considerada inidônea, em razão de acobertar uma máquina oriunda de uma importação indireta, via empresas do Espírito Santo, que detinham benefícios fiscais, sem o recolhimento do ICMS Importação ao Estado do Ceará. **Processo Administrativo julgado IMPROCEDENTE**, tendo em vista referida Nota Fiscal guardar compatibilidade com a operação efetivamente realizada, tendo o desembaraço aduaneiro ocorrido, de fato, no Estado do Espírito Santo, assim como, a *trading* quanto a encomendante ali estabelecidas. *In casu*, a falta de recolhimento do ICMS ao Estado do Ceará não tem o condão de tornar o documento fiscal inidôneo, apesar do disposto no art. 155, § 2º, inciso IX da Carta Magna. A infração relatada não se configurou, não há nenhuma inidoneidade a ser declarada na Nota Fiscal nº 2038, objeto da autuação. Recurso de Ofício conhecido e não provido. Decisão, por unanimidade de votos, no sentido de confirmar a decisão de Improcedência, proferida em 1ª Instância, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, em Sessão.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado sob a acusação fiscal de "Receber Mercadoria com Documento Fiscal Inidôneo". Aduz, o Agente do Fisco, que a Nota Fiscal nº 2038, emitida pela Marcosa S/A (Vitória – ES), acobertava o transporte de uma máquina recicladora de asfalto, oriunda de uma importação indireta, via empresas no Espírito Santo, as quais gozam de benefícios fiscais, entretanto, o ICMS Importação não fora recolhido em favor do Estado do Ceará.

A infração fora detectada através da análise da Declaração de Importação nº 09/1443524-2, onde fora verificado que o importador fora a empresa Cotia Vitória Serviços e Comércio S/A, sendo a mercadoria desembaraçada em Vitória-ES e o ICMS importação recolhido àquele Estado.

Ocorre que o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas – CTCR nº 892, emitido pela Transportadora Rodomeu, na condição de FOB (frete a pagar) indica ainda a Marcosa S.A Máquinas e Equipamentos localizada em Fortaleza-CE como o pagador do frete, assim verifica-se indícios de importação indireta.

Base de Cálculo do ICMS no valor de R\$ 1.300.000,00 (um milhão e trezentos mil reais), ICMS no valor de R\$ 221.000,00 (duzentos e vinte e um mil reais) e multa no valor de R\$ 390.000,00 (trezentos e noventa mil reais).

A Autoridade Fiscal indica como dispositivos legais infringidos os arts. 16, I, "b", 131, caput e inciso III, 139 todos do Decreto nº 24.569/1997, art. 16, III da Lei nº 12.670/1996 e art. 155, § 2º, IX, "a" da CF/88. Como penalidade sugere o art. 123, III, "a", da Lei nº 12.670/1996, modificado pela Lei nº 13.418/2003.

O processo administrativo tributário encontra-se instruído com os seguintes documentos: Informações Complementares, Certificado de Guarda de Mercadorias – CGM nº 440/09, Nota Fiscal nº 002038, Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas nº 000892, Foto da máquina transportada, Packing List, Etiqueta de separação do pedido, Wallenius Wilhelmsen Logistics, Etiqueta Container, Port Marks, DANFE nº 4168, Solicitação enviada a Cotia Vitória Serviços e Comércio S/A datada de 29/10/2009 sobre o envio da declaração de importação da máquina recicladora de asfalto, Extrato da Declaração de Importação nº 09/1443524-2, Solicitação enviada a Cotia Vitória Serviços e Comércio S/A datada de 29/10/2009 sobre o envio de documentos, Non Negotiable, Fatura Comercial, Comprovante de Inscrição e de situação cadastral, Consulta de contribuinte, Mandado de Notificação e Intimação do Mandado de Segurança nº 2009.0035.2769-1 e sua respectiva decisão interlocutória e Nota Fiscal avulsa nº 2009.067462, AR

referente ao envio do auto de infração, todos acostados ao presente processo às fls. 3/61.

Apesar de constar Termo de Revelia, às fls. 62, a Autuada solicitou dilatação de prazo para interposição de impugnação, fls. 65/67.

As empresas Maciel Construções e Terraplanagens Ltda. e Marcosa S/A Máquinas e Equipamentos, tempestivamente, apresentaram Impugnação e efetuaram a juntada de alguns documentos, às fls. 69/132, argumentando, em síntese, preliminarmente, a exclusão da empresa Maciel Construções e Terraplanagens Ltda da demanda. Acerca do Auto de Infração, argumentaram a nulidade por insuficiência de elementos para caracterizar cobrança de imposto. No mérito, a improcedência pelos tópicos a seguir expostos: I – Da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS Importação nos casos de importação por encomenda, logo a responsabilidade é do importador; II – Do local da operação para fins de recolhimento do ICMS Importação. Assim, no caso de operações que envolvam importação de mercadorias, o ICMS deve ser recolhido pelo estabelecimento destinatário da mesma (CF), entendendo ser aquele por onde ocorra a entrada física da mercadoria (LC 87/96) e, por ocasião do desembaraço aduaneiro (legislações estaduais); III – Da presunção manifestamente ilegal adotada pelo Fisco Estadual, pois analisando os documentos acostados aos autos vê-se que o importador é de fato a empresa localizada no Estado do Espírito Santo, sendo importante considerar que nenhum dos elementos trazidos pela fiscalização permite concluir pela ocorrência de importação indireta; IV – Da idoneidade do documento fiscal – ausência de infração legal, já que a motivação do auto é a exigência do ICMS Importação ao Estado do Ceará, imposto este devido por ocasião da realização de uma operação anterior, acobertada por outros documentos fiscais que não a NF nº. 2038, cujo recolhimento, inclusive, fora realizado em momento oportuno, pelo real contribuinte do imposto; V – Da multa aplicada – Configuração do confisco e VI – Da verdade material – necessidade de perícia. Na mesma oportunidade apresentou os quesitos para a perícia.

Às fls. 134/154, a empresa Maciel Construções e Terraplanagens Ltda., apresenta Defesa Administrativa, na qual argumenta a ausência de responsabilidade da Autuada pela retenção e pagamento do ICMS Importação, além disso, efetuou algumas considerações sobre a improcedência do auto: I – Da temática sobre o local do ICMS devido na importação, citando a Súmula do STF nº 661 – na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro, ocorre que a autoridade fiscal confundiu o fato da incidência do ICMS em si, com documento fiscal inidôneo, que só pode ocorrer nas hipóteses previstas no art. 131 do RICMS. Não há no lançamento de ofício, uma linha sequer que indique qual a inidoneidade do documento fiscal, fazendo com que o mesmo não seja inidôneo, e que o contribuinte não pode ser responsabilizado por um ato que não deu causa; II – Da

Desconstituição da multa posta ao art. 123, III, "a" da Lei nº 12.670/1996, enquadramento equivocado, pois a penalidade aplicável não prospera; III – Do afastamento do ICMS Importação para o contribuinte autuado, pois o contribuinte de fato é a empresa Marcosa – Fortaleza e por fim, a inconsistência da caracterização do fato gerador do descumprimento de obrigação acessória.

O Julgamento de 1ª instância, às fls. 156/173, após efetuar um relato minucioso e abordar os principais pontos apresentados pela defesa, conclui que: *"Em relação à nota fiscal emitida pela empresa Marcosa do Estado do Espírito Santo tem-se a esclarecer que a mesma não pode ser considerada inidônea, haja vista que a mesma guarda compatibilidade com a operação efetivamente realizada, pois o desembaraço aduaneiro de fato ocorreu no Estado do Espírito Santo, e Contratante e Contratada, consoante os documentos fiscais apensos aos autos, ali estão estabelecidas. Embora haja indícios de que a empresa Marcosa localizada no Estado do Ceará tenha contratado os serviços de importação, não restou comprovado nos autos, porquanto a Declaração de Importação é bastante clara quanto ao Contratante e ao Contratado"*. Entendeu, a d.julgadora singular, que *"a nota fiscal motivadora da autuação não seria motivo determinante para gravação de inidoneidade de documento fiscal, uma vez que é sim, uma infração de falta de recolhimento do imposto, diverso, portanto, da acusação constante nos autos"*; *"Desta forma, a acusação fiscal perde o seu objeto"*. Por fim, decide pela Improcedência do Auto de Infração, fazendo incluir, também, no polo passivo da demanda, a empresa Marcosa S/A Máquinas e Equipamentos, CNPJ nº 04.894.077/0023-19, de Vitória do Espírito Santo, como responsável da obrigação tributária. Recurso de ofício, tendo em vista a decisão ter sido contrária aos interesses da Fazenda Pública.

Requerimento da empresa Maciel Construções e Terraplanagens Ltda., para que seja intimada da data do julgamento de 2ª Instância, a fim de apresentar sustentação oral, às fls. 180.

A Consultoria Tributária, mediante o Parecer n.º 116/2012, às fls. 183/187, sugere o conhecimento do Recurso de Ofício, dar-lhe provimento, no sentido de reformar a decisão exarada em Primeira Instância, declarando a procedência do lançamento, recebendo a chancela da do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, às fls. 188.

Ofícios nºs 143 e 144/2013 informando da data e hora do julgamento em 2ª Instância, às fls.189/190.

Memoriais apresentados pelas empresas, às fls. 191/210.

É o relatório.



**VOTO DA RELATORA**

Conforme relatado, o processo em análise refere-se a Auto de Infração lavrado sob a acusação fiscal de "*Receber Mercadoria com Documento Fiscal Inidôneo*".

Aduz, o Agente do Fisco, que a Empresa Autuada recebeu mercadoria acobertada pela Nota Fiscal nº 2038, considerada inidônea, em face da constatação, de que referida NF, emitida pela Marcosa S/A (Vitória – ES), tendo como destinatária à Autuada, acobertava o transporte de uma máquina recicladora de asfalto CAT Mod: RM 500, oriunda de uma importação indireta, via empresas no Espírito Santo, as quais gozavam de benefícios fiscais, eximindo-se, a Autuada, do recolhimento do ICMS Importação ao Estado do Ceará.

Em princípio, insta consignar, trata-se a "*Importação Indireta*" de uma operação de compra no exterior realizada através de uma Trading Company, ou seja, uma empresa intermediária. Tal empresa, poderá ter a exclusividade da operação do produto desejado ou ser apenas um facilitador (intermediário entre o importador e o exportador).

Na espécie, ressalte-se, há duas formas de importação indireta reconhecidas e regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal: a "*Importação por Conta e Ordem*" e a "*Importação por Encomenda*".

Nesse tocante, é de se esclarecer, que:

**Importação Por Conta e Ordem** – É a operação pela qual uma empresa contratada, geralmente uma importadora, promove em seu nome o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra empresa em razão de contrato previamente firmado entre as partes. Seu regramento é dado pelos artigos 86 e 87 da IN SRF nº 247/02.

**Importação Por Encomenda** – É aquela em que a empresa importadora adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre elas, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo e as operações pactuadas.(art. 2º,§1º,I, da IN da SRF nº 634/06).



No caso *sub examen*, da análise das peças processuais que substanciam os autos, entendo não merecer reforma a decisão proferida em 1ª instância.

*In casu*, comungo com o entendimento exarado pela julgadora monocrática, às fls. 171, cujos fundamentos transcrevo a seguir:

*"Como se observa nos autos, a trading contratada para nacionalizar a mercadoria foi a empresa Cotia Vitória Serviços S/A e a contratante a empresa Marcosa localizada no Estado do Espírito Santo.*

*Portanto, se constata tratar-se de Processo de Importação por Encomenda de Terceiro, conforme grafado nos "Dados Complementares" da Declaração de Importação nº 09/1443524-2, apenso às fls. 23 dos autos. Neste panorama, dúvidas inexistem de que a operação realizada entre as duas empresas é efetivamente de importação por encomenda.*

*Em relação à Nota Fiscal emitida pela Empresa Marcosa do Estado do Espírito Santo tem-se a esclarecer que a mesma não pode ser considerada inidônea, haja vista que a mesma guarda compatibilidade com a operação efetivamente realizada, pois o desembaraço aduaneiro de fato ocorreu no Estado do Espírito Santo, e contratante e contratada, consoante os documentos fiscais apensos aos autos, ali estão estabelecidas.*

*Embora haja indícios de que a empresa Marcosa localizada no Estado do Espírito Santo tenha contratado os serviços de importação, não restou comprovado nos autos, porquanto a Declaração de Importação é bastante clara quanto ao contratante e contratado.*

*Observe-se que a empresa Cotia Vitória Serviços e Comércio S/A, emitiu a Nota Fiscal (DANFE) de nº 4168 destinada à empresa Marcosa S/A Máquinas e Equipamentos localizada no Estado do Espírito Santo, consoante se observa às fls. 19 do presente processo.*

*Embora a operação esteja de conformidade com a legislação, entendo que não resta dúvida de que o ICMS Importação efetivamente pertence ao Estado do Ceará, consoante dispõe o artigo 155, § 2º, inciso IX da Constituição Federal de 1988 e artigo 11, inciso I, alínea "d" da Lei Complementar 87/96."*

De certo, na modalidade de "Importação Indireta" o ICMS sobre a importação de mercadorias é cabível ao Estado em que o destinatário final



está situado, e não onde ocorreu a liberação aduaneira. Prescreve o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea "a" da Carta Magna, *verbis*:

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(omisso)

**II** - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

**IX - incidirá também:**

**a)** 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. (g.n)

Com efeito, dispõe o art. 11, inciso I, alínea "d", da Lei Complementar nº 87/96, abaixo transcrito:

**Art. 11.** 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)** importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;

Acerca da matéria, importa trazer à colação decisão do Eg. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em um dos seus acórdãos sobre a operação de importação indireta e suas implicações nos Estados Federados:

**EMENTA: TRIBUTÁRIO - IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS - ICMS - ARTIGO 155 § 20, IX DA CR/88 - LEI 6.763/75 E LC 87/96 - SUJEITO ATIVO - IMPORTADORA INTERMEDIÁRIA EM ESTADO FEDERADO DIVERSO DA DESTINATÁRIA - CONCEITO DE DESTINATÁRIO FINAL - IMPORTAÇÃO INDIRETA CONFIGURADA.**

A chamada 'importação indireta' ocorre quando o importador recolhe ICMS em Estado diverso daquele na qual se situa o destinatário final do bem estrangeiro, mediante transferência do bem importado com 'escala' em ente federado onde as



*alíquotas de ICMS são menores do que as do Estado onde realmente deva ser entregue a mercadoria. A situação, em geral, visa ocultar a real intenção do agente, que utiliza de meios evasivos para tentar burlar o Fisco. Mesmo que haja revenda, com lucro, entre importadora e destinatária final, é possível aplicarmos os conceitos legais, já que, mormente em se tratando de revenda a cliente pré-determinado, é imperioso aplicarmos os art. 155, §2º, IX da CR c/c art. 11 da LC 87/96 e art. 33 da Lei 6.763/75, fazendo prevalecer a ratio legis, baseada no conceito de destinação final do produto. Em suma, o ICMS-importação não deve ser recolhido no estado sede da empresa importadora, mas sim, no Estado em que estiver localizada a empresa que, efetivamente, utilizará o produto, na qualidade de destinatária final. (Apelação Cível 1.0024.07.669180-7/003/6691807-94.2007.8.13.0024 (1). Relator (a) Des.(a): Vanessa Verdolim Hudson Andrade. Órgão Julgador/ Câmara: Câmaras Cíveis Isoladas/1ª Câmara Cível. Comarca de Origem: Belo Horizonte. Data de Julgamento: 26/01/2010. Data da publicação da súmula: 05/02/2010).*

Abaixo, transcrevo trechos do Voto da Ilustre Relatora Vanessa Verdolim Hudson Andrade:

*A lição é clara. Na importação o sujeito ativo da cobrança será o Estado para onde foi levada a mercadoria, para fins de efetiva utilização. O constituinte tratou a matéria com acerto, consagrando a justiça tributária, eis que não seria correta a cobrança de ICMS quando do desembaraço, pois as vias de transferência do produto, vindo do estrangeiro, acabariam por beneficiar na maior parte das vezes apenas os Estados banhados pelo mar, ou os Estados fronteiriços, que gozariam de sua posição geográfica para recolher os tributos de importação em detrimento do Estado para onde a mercadoria foi de fato importada.*

*Perspicaz o legislador, ainda, em evitar, com isso, a chamada "guerra fiscal", porquanto a estipulação legal, ao menos em princípio, impede que os vários entes se digladiem em busca do recolhimento tributário.*

Sobre o assunto em tela, o Supremo Tribunal Federal, ao longo desses anos, também, vem confirmando os entendimentos dos tribunais inferiores:

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO**



**IMPORTADOR. PRECEDENTES. "IMPORTAÇÃO  
INDIRETA". SÚMULA 279/STF.**

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea "a" do inciso IX do § 2º do art. 155 da Magna Carta de 1988), pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso.
2. Incidência da Súmula 279/STF.
3. Agravo regimental desprovido. (Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 555.654 - Minas Gerais. Ministro Relator: Ayres Britto. 2ª Turma. Julgado em 08/11/2011).

No caso vertente, analisando a legislação vigente, bem como, a jurisprudência dos Tribunais, não há dúvidas de que o Imposto Importação pertence ao Estado do Ceará.

Por sua vez, no que concerne a improcedência do Auto de Infração face à ausência de inidoneidade da nota fiscal nº 2038, arguida pela Autuada. Nesse ponto, mais uma vez, concordo com o entendimento proferido pela julgadora singular, ou seja, de que *"Em relação à Nota Fiscal emitida pela empresa Marcosa do Estado do Espírito Santo tem-se a esclarecer que a mesma não pode ser considerada inidônea, haja vista que a mesma guarda compatibilidade com a operação efetivamente realizada, pois o desembaraço aduaneiro de fato ocorreu no Estado do Espírito Santo, e contratante e contratada, consoante os documentos fiscais apensos aos autos, ali estão estabelecidas"*.

Conforme se verifica, a Nota Fiscal, objeto da autuação, preenche todos os requisitos de eficácia e validade para acobertar a operação. Referida Nota, há de observar-se, está em total consonância com a legislação tributária estadual vigente.

Na hipótese dos autos, a ausência do recolhimento do imposto de importação ao Estado do Ceará não fulmina a idoneidade da Nota Fiscal. *In casu*, o fato típico narrado configura a infração "falta de recolhimento" e não "documento fiscal inidôneo". A bem da verdade, norma e fato devem estar em consonância, bem como, a infração apontada deve ser estritamente a ocorrida.

Por fim, quanto à exclusão da empresa Maciel Construções e Terraplanagens Ltda., do polo passivo da obrigação tributária, isto não poderá ocorrer, visto que referida Empresa figura como destinatária da Nota Fiscal, em questão.



Em face do acima exposto, **VOTO**, pelo conhecimento do Recurso Voluntário interposto, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão de **IMPROCEDÊNCIA**, proferida em 1ª Instância.

É o Voto.



**DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é Recorrente: **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, e Recorrido: **MACIEL CONSTRUÇÕES E TERRAPLANAGENS LTDA**,

**RESOLVEM** os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso de Ofício negar-lhe provimento, para confirmar a decisão de **IMPROCEDÊNCIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, em Sessão. Presentes, para apresentação de sustentação oral dos recursos, os representantes legais, Dr. Francisco Fernando Antonio Albuquerque e Dra. Alice Gondim Salviano de Macedo.

**SALA DE SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 10 de dezembro de 2013.

Francisca Marta de Sousa  
PRESIDENTE

  
Alexandre Mendes de Sousa  
Conselheiro

  
Anneline Magalhães Torres  
Conselheira

  
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
Conselheiro

  
Jussara Dias Soares  
Conselheira

  
Ana Monica Filgueiras Menescal  
Conselheira

  
Vanessa Albuquerque Valente  
Conselheira Relatora

Francisco José de Oliveira Silva  
Conselheiro

Pedro Eleuterio de Albuquerque  
Conselheiro

Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO