



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA

PROCESSO Nº 1212792013-9

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: CROSSWAY EXPORT LTDA.

Repartição Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE PRIMEIRA CLASSE - CABEDELO

Autuante: WILSON DE OLIVEIRA FILHO

Relator: PETRONIO RODRIGUES LIMA

DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA SEM RECOLHIMENTO DO ICMS-ST. PARCIALIDADE. BAIXA DE ESTOQUE. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ICMS-ST CONFIRMADO. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. EXIGÊNCIA DO ICMS-NORMAL INDEVIDA. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIAMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

Em análise dos autos, o prazo decadencial deve ser contado em conformidade com o art. 173, I, do CTN, inexistindo decadência dos lançamentos de ofício inserto na exordial. Constatada, em parte, a falta de recolhimento do ICMS/ST, devido pela autuada, no momento das operações de saídas internas de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Provas de recolhimento parcial do imposto exigido na inicial, e ajustes nos valores cobrados, sucumbiram parcialmente o crédito tributário lançado na exordial.

Não é devida a exigência da trading, do ICMS inerente das operações que resultam de importação por “conta e ordem de terceiro”. Neste tipo de operação, o importador de fato é o contribuinte adquirente da mercadoria, que efetiva a compra internacional, ainda que a faça por intermédio da importadora por sua conta e ordem, sendo esta mera mandatária, que é o caso em questão.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M os membros do Tribunal Pleno de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, alterando quanto aos valores a sentença prolatada na instância singular, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001505/2013-51, lavrado em 13 de setembro de 2013, contra a empresa CROSSWAY EXPORT LTDA. (CCICMS: 16.148.234-1), declarando devido o crédito tributário, no montante de R\$ 106.431,56 (cento e seis mil, quatrocentos e trinta e um reais e cinquenta e seis centavos), sendo os valores de ICMS de R\$ 53.215,78 (cinquenta e três mil, duzentos e quinze reais e setenta e oito centavos), por infringência aos artigos 391 e 399, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/96 do RICMS/PB, e R\$ 53.215,78 (cinquenta e três

mil, duzentos e quinze reais e setenta e oito centavos), de multa por infração com fulcro no art. 82, V, “c “ e “g”, da Lei nº 6.379/96.

Mantem cancelado, por indevido, o montante de R\$1.087.887,06 (um milhão, oitenta e sete mil, oitocentos e oitenta e sete reais e seis centavos), sendo R\$722.449,26 (setecentos e vinte e dois mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e vinte e seis centavos) de ICMS, R\$ 365.437,80 (trezentos e sessenta e cinco mil, quatrocentos e trinta e sete reais e oitenta centavos), de multa por infração, ao tempo em que cancelo o montante de R\$ 41.401,98 (quarenta e um mil, quatrocentos e um reais e noventa e oito centavos), correspondente a R\$ 20.700,99 (vinte mil, setecentos reais e noventa e nove centavos) de ICMS e R\$ 20.700,99 (vinte mil, setecentos reais e noventa e nove centavos) de penalidade, pelas razões acima evidenciadas.

P.R.I

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de setembro de 2018.

PETRONIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro Relator

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES, MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, FERNANDA CÉFORA VIERIA BRAZ (SUPLENTE), MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS (SUPLENTE), ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO e SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

Assessor(a) Jurídico(a)

Relatório

Trata-se de recurso hierárquico, interposto nos termos do art. 80 da Lei nº 10.094/13, contra decisão proferida em primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de

Estabelecimento nº 93300008.09.00001505/2013-51, lavrado em 13/9/2013, fls. 13 e 14, contra a empresa CROSSWAY EXPORT LTDA.(CCICMS: 16.148.234-1), em razão das seguintes irregularidades, identificadas durante a auditoria dos exercícios de 2008 e 2009, conforme inicial, cujas descrições abaixo transcrevo:

1 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> Falta de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária.

Nota Explicativa:

A EMPRESA DEIXOU DE RECOLHER ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDA NAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA DE OPERAÇÕES INTERNAS (PB).

2 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> Falta de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária.

Nota Explicativa:

A EMPRESA DEIXOU DE RECOLHER ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS SAÍDAS DO ESTOQUE DE PNEUS IMPORTADOS NO EXERCÍCIO 2009.

3 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

A EMPRESA RECOLHEU ICMS NORMAL A MENOR CONFORME APURAÇÃO DE DÉBITOS.

Pelos fatos, foram enquadradas as infrações nos artigos 391, 399 e 106, todos do RICMS/PB, aprov. p/Dec. 18.930/97, sendo proposta aplicação de multas por infração com arrimo no artigo 82, V, “c”, “g”, II, “e”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo um crédito tributário no valor de R\$ 1.235.720,60, sendo R\$ 796.366,03, de ICMS, R\$ 439.354,57, de multa por infração.

Instruem o presente Processo demonstrativos e provas documentais, anexos às fls. 15 a 361.

Cientificada da acusação de forma pessoal, com oposição da assinatura do sócio-administrador na peça vestibular, datada em 20/9/2013, fl. 14, a autuada apresentou reclamação tempestiva, protocolada em 21/10/2013, fls. 367 a 386, juntando documentos pertinentes a sua defesa nas fls. 387 a 833, em que alega, em síntese, os seguintes pontos:

a. Em preliminar, argui a decadência do crédito tributário em relação ao período de janeiro a agosto de 2008, com base no art. 150, § 4º do CTN, citando trecho do Acórdão nº 328/2012 do Conselho de Recursos Fiscais – PB, e transcreve vastas jurisprudências do STJ, que entende aplicável ao caso;

- b. No mérito, em relação à primeira acusação, informa que parte do crédito tributário correspondente à janeiro, fevereiro e abril de 2008, foi efetivamente recolhido, conforme informação originada do sistema interno de arrecadação da Secretaria da Receita – PB, ou ainda, está amparada pela não incidência do ICMS (operação de remessa para depósito);
- c. No tocante à segunda infração, que diz respeito à falta de recolhimento do ICMS – ST referente às saídas do estoque de pneus importados em 2009, solicita que o crédito tributário seja improcedido, ao qual alegou a existência de sinistro (roubo) dessas mercadorias, pois, tal fato não faz ocorrer o fato gerador do imposto;
- d. Requer a nulidade do lançamento em relação à terceira acusação, que se refere à falta de recolhimento do ICMS, diante da descrição imprecisa do fato, desrespeitando o disposto no artigo 142 do CTN, citando jurisprudência administrativa que entende aplicável ao caso;
- e. Alega que a fiscalização equivocadamente incluiu nessa apuração do ICMS, operações de entradas de importação e de saídas de remessa, ambas por conta e ordem de terceiros. Nessa esteira, corroborando o alegado afirma que se trata de uma prestação de serviços de importação por conta e ordem, não se tratando de venda ou revenda, e que não há previsão legal para incidência do ICMS.
- f. Ao final, requer o reconhecimento da decadência tributária por ele apontada, a nulidade no tocante à terceira acusação, bem como a improcedência total do lançamento de ofício.

Instado a se pronunciar sobre as alegações de defesa, a fiscalização compareceu aos autos, fls. 838 a 841, em contestação, que alegaram, em suma, os seguintes pontos:

- a. Com relação à decadência, deve ser aplicado o art. 173, I, do CTN, pois no seu entender, teria havido indício de dolo, nas informações prestadas pelo contribuinte, sendo esta situação expressa na ressalva prevista no art. 150, §4º, do CTN;
- b. Relativamente aos meses de janeiro, fevereiro e abril de 2008, a exação corresponde ao ICMS relativo às operações subsequentes (ICMS/ST), concorda que o imposto foi recolhido. Ademais, refuta todas as alegações de defesa, solicitando a procedência parcial de sua autuação.

Com informações de não haver antecedentes fiscais, fl. 846, foram os autos conclusos e remetidos à instância prima, sendo distribuídos ao julgador fiscal, Christian Vilar de Queiroz, que, após apreciação e análise, fls. 871 a 889, decidiu pela procedência parcial da autuação, de acordo com a sua ementa que abaixo transcrevo:

ICMS. PRELIMINARES. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. REJEITADA. DECADÊNCIA. PARCIALMENTE ACOLHIDA. MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS DE RESPONSABILIDADE. CONFIRMAÇÃO PARCIAL DA COBRANÇA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Constatada parcialmente a falta de recolhimento do ICMS/ST, devido pela Autuada, no momento das saídas de mercadorias relacionadas no Anexo V do RICMS/PB. Infração parcialmente subsistente, após ajustes.

Não é devida a cobrança do ICMS, nas operações que resultam de importação por conta e ordem. O importador de fato é o adquirente, o mandante da importação, aquele que efetivamente faz vir à mercadoria de outro país, ainda que nesse caso, faça-o pela interposta pessoa - a importadora por conta e ordem - que é uma mera mandatária, intermediária - e não destinatária - da mercadoria.

Em sua decisão, o julgador singular condenou o contribuinte ao crédito tributário de R\$ 147.833,54, sendo R\$ 73.916,77 de ICMS, e R\$ 73.916,77, de multa por infração.

Cientificada da decisão singular por meio do Edital nº 00003/2016, publicado no DOE em 5/2/2016, fls. 823 e 824, o contribuinte não se manifestou no prazo regulamentar.

Remetidos os autos a esta Corte Julgadora, estes foram distribuídos a esta relatoria, na forma regimental, para apreciação e julgamento.

Eis é o relatório.

V O T O

O objeto do recurso hierárquico a ser discutido por esta relatoria diz respeito à motivação da decisão da autoridade julgadora singular para proceder parcialmente o lançamento de ofício, que elidiu parte da acusação inserta na inicial, em favor da empresa CROSSWAY EXPORT LTDA., devidamente qualificada nos autos.

Em resumo, o Auto de Infração em questão trata de três acusações: 1 – falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, destacado nas notas fiscais de saídas internas, identificada nos períodos de janeiro, fevereiro, abril, junho e julho de 2008; 2 – falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária inerente às saídas do estoque de pneus importados no exercício de 2009; 3 – recolhimento a menor do ICMS – normal, referente aos exercícios de 2008 e 2009.

Vislumbro que a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis à matéria objeto dessa lide, e ainda, oportunizaram-se ao reclamante todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa e o contraditório. Contudo, a empresa autuada não apresentou recurso voluntário, previsto no art. 77 da Lei nº 10.094/13, limitando a presente análise ao âmbito do recurso hierárquico.

Mister se faz, inicialmente, analisar a decadência tributária, sendo esta matéria de ordem pública, que na decisão da instância singular afastou preliminarmente parte do crédito tributário exigido na

inicial.

A decadência traduz-se, em linhas gerais, como sendo a perda do direito, por parte da Administração Tributária - sujeito ativo de determinado tributo, por intermédio de sua autoridade competente, de promover o lançamento tributário. É com o lançamento que a obrigação tributária se torna líquida e certa, surgindo, assim, o crédito tributário. Este consiste em um dos pontos de maior relevância para a segurança jurídica, não permitindo o diferimento, ao longo do tempo, do dever de agir da autoridade administrativa, promovendo a estabilização da relação Fazenda Pública x Contribuinte.

O CTN trata da decadência em seu art. 173, estipulando nos seus incisos, de forma geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial do direito do Estado em efetuar o lançamento tributário, abaixo transcrito:

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (g.n.)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Também o CTN, por outro lado, em seu artigo 150, § 4º, estipula o prazo de cinco anos para a Fazenda Pública se pronunciar a respeito da homologação, caso a lei não fixe outro prazo:

Art. 150 – (...)

§ 4.º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Este último reporta um prazo concedido à Fazenda Pública, considerando os casos em que houver a participação efetiva do contribuinte. O cumprimento da obrigação, por parte do sujeito passivo, evita controvérsia. No entanto, quando este deixar de recolher ou recolhe parcialmente o tributo devido, como no caso em análise, cabe ao Estado constituir o respectivo crédito tributário.

Aqui se faz necessário enfatizar que o ICMS – imposto em análise – está sujeito ao lançamento por homologação, e que o próprio contribuinte apura, informa e recolhe o tributo antecipadamente sem prévio exame do Fisco. O Estado disporia então do prazo de cinco anos para se manifestar sobre o

valor pago pelo contribuinte. Concordando dentro desse prazo, ocorreria sua homologação expressa; caso contrário, ocorreria a homologação tácita; e ainda, dentro desse prazo, poder-se-ia fazer o lançamento de ofício (auto de infração) da diferença que entender cabível.

Assim, neste aspecto, torna-se relevante a análise de qual seria o termo inicial, nos casos de homologação, para efeito da contagem do prazo da decadência na esfera tributária. Neste interim, necessário se faz ressaltar as disposições do Ordenamento Processual Tributário do Estado da Paraíba, aprovado pela Lei nº 10.094, de 27 de Setembro de 2013, que consagrou o prazo da decadência nos seguintes termos:

Art. 22. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

§ 1º A decadência deve ser reconhecida e declarada de ofício.

§ 2º Aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aos casos de lançamento por homologação.

§ 3º Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador. (g.n)

Observa-se, conforme todo o relato acima, que o art. 173, I do CTN dá a regra geral de decadência, ao estabelecer que o prazo de extinção do direito de lançar é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nos casos em que tenha havido antecipação do pagamento, não se tendo constatado dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial conta-se da data do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Diante das considerações supra, concluímos que em relação à primeira e à segunda acusação de falta de recolhimento do ICMS-ST, referente às notas fiscais de saídas internas, sendo o imposto da substituição tributária não declarado, não havia lançamento a homologar pelo Fisco, não havendo, portanto, o que se falar em decadência tributária, tendo em vista que a ciência da autuação obedeceu aos ditames do art. 173, I, do CTN, conforme análise da instância preliminar.

Já no tocante à terceira denúncia, por falta de recolhimento do ICMS-Normal, esta, apesar de ter partido da verificação dos pagamentos do ICMS-Importação, estas se referem às saídas com CFOP 7106, que não foram lançadas nos livros próprios, tampouco declaradas, como veremos no exame de mérito. Assim, ousou discordar do entendimento da instância singular, que considerou a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, afastando a denúncia relativamente aos períodos de janeiro a agosto de 2008, quando, no meu entendimento, não houve decadência, em razão da referida contagem ter por base o art. 173, I, do CTN, pelas razões acima evidenciadas. Contudo, tal acusação não prosperou na instância singular, cujo mérito será adiante analisado.

Passo, então, ao exame dos objetos das acusações em epígrafe.

1 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (referente às notas fiscais de saídas internas).

A presente acusação se refere à falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, referente a operações internas, destacados nas Notas Fiscais nºs 97, 98, 107, 115, 165, 155, 154, 153, 151, 441 e 442, conforme demonstrativo apresentado às fls. 18 e 19.

Verifica-se a consistência das provas apresentadas pela defesa às fls. 396 e 397, em que demonstra os recolhimentos exigidos, nas respectivas datas de vencimento, que se denota serem inerentes às Notas Fiscais nºs 98, 97, 107 e 115, relativamente aos meses de janeiro, fevereiro e abril de 2008, por meio dos Documentos de Arrecadação Avulsos nºs 1300998458, 1301026437 e 1301110737, atestados pela fiscalização à fl. 842.

Em relação aos demais documentos, verifico um equívoco lançado na inicial pela fiscalização, não verificado pela instância preliminar, em relação à Nota Fiscal nº 165, que não deveria ter sido incluída na presente acusação, pelo fato de não se tratar de operação interna, conforme denunciada, e sim de operação interestadual, conforme se vislumbra na cópia apresentada à fl. 152 pelo auditor da ação fiscal, e à fl. 404, juntada pela defesa. Assim, em relação ao período de junho/2008, deve ser excluído o ICMS de R\$ 20.700,99, e respectiva penalidade, por indevido.

Portanto, além da parte excluída pelo julgador *a quo*, com a qual corroboro, excluo também o imposto exigido, referente à Nota Fiscal nº 165, acima comentada.

2 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (saídas do estoque de pneus importados no exercício de 2009)

A presente denúncia se refere a falta de recolhimento de ICMS-ST, referente a pneus importados, por ocasião da baixa de seu estoque em 2009, conforme apuração fiscal demonstrada à fl. 22.

Nesta acusação, a defesa questiona apenas a inclusão da Nota Fiscal nº 238, fl. 238, no valor de R\$ 102.219,60, emitida em 14/5/2009, anotando como natureza da operação “Baixa de Estoque / Roubo”, em razão de baixa de estoque por ocasião de roubo, segundo as alegações de defesa, que não foi aceita pela instância preliminar de julgamento.

Como prova das suas alegações, o contribuinte traz aos autos cópia de um Boletim de Ocorrência Policial de nº 4573/2008, fls. 408 e 409, emitido em 28/6/2008, praticamente 11 meses antes do mencionado ajuste de estoque, e que se reporta a um sinistro no Estado de São Paulo, que em nada se relaciona com a empresa autuada, de forma que corroboro o entendimento da instância singular, que diante da falta de provas robustas do fato delituoso, em que alega ter ocorrido em seu estoque, não acatou a saída das mercadorias constantes na referida nota fiscal, como sendo inerente à perda de estoque por roubo.

Assim, não tendo sido recolhido o imposto antecipadamente, a responsabilidade é atribuída ao possuidor das mercadorias, equiparado ao substituto, conforme estatui o art. 391, § 7º, II e art. 399, I do RICMS:

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

(...)

§ 5º A substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, na hipótese de o documento fiscal próprio não indicar o valor do imposto, objeto da substituição tributária. (grifo nosso).

(...)

§ 7º Equiparam-se às categorias mencionadas no “caput”:

II - qualquer possuidor, inclusive o comerciante varejista, que adquirir os produtos constantes no Anexo 05, sem retenção e pagamento do imposto. (g. n.)

Art. 399. O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:

I - no momento da entrada do produto no território deste Estado, nos casos de operações efetuadas sem a retenção antecipada;

(...)

VI - até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos demais casos não previstos neste artigo.

Destarte, não prospera a justificativa inerente à Nota Fiscal nº 238, como forma de afastar a cobrança do ICMS-ST, por ocasião da baixa de estoque, apurada pela fiscalização, subsistindo, portanto, o crédito tributário apurado na inicial, comungando com o entendimento da instância prima.

3 – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS – NORMAL (referente aos exercícios de 2008 e 2009)

A presente acusação é decorrente da reconstituição da conta corrente do ICMS, realizada pela fiscalização, que apurou recolhimento a menor do ICMS – Normal nos exercícios de 2008 e 2009, tomando por alicerce a base de cálculo do ICMS-Importação pago, conforme listagem às fls. 15 a 17, cujos valores denunciados se originaram dos cálculos constantes nos demonstrativos às fls. 20 a 22.

Foram juntadas aos autos pelo autor da ação fiscal cópias de notas fiscais de saídas da autuada, às fls. 87 a 361, e os Livros de Registro de Apuração do ICMS anexos às fls. 33 a 85.

A instância preliminar acatou os argumentos da defesa, por entender, diante das provas materiais juntadas aos autos, que o sujeito passivo atuou como mero prestador de serviços, nas operações

que decorrem da importação por conta e ordem de terceiro, tendo a adquirente das mercadorias respondido por toda operação de desembaraço aduaneiro, que nomeou a importadora como mandatária para os fins estabelecidos em contrato.

Passo, então, à análise dos fatos, juntamente com as provas materiais presentes nos autos.

A empresa, em sua peça impugnatória, socorre-se do fato de que as operações consideradas pela fiscalização se reportam às entradas de importação e respectivas saídas por conta e ordem de terceiros, tratando-se, portanto, de prestação de serviços, não havendo incidência de ICMS.

De fato, conforme análise da documentação acostada aos autos, denota-se que a acusação se reporta às mercadorias importadas, que foram transferidas para os seus adquirentes, cujas operações de transportes foram acobertadas por notas fiscais de “remessa de mercadorias por conta e ordem de terceiros” (CFOP 7.106), em que os destinatários constam nas Declarações de Importação, apresentadas às fls. 462 a 764, como adquirentes das mercadorias, e não a autuada, que prestou serviço de importação para terceiros, com fins de despachos aduaneiros.

A instância preliminar instruiu sua decisão, citando as Instruções Normativas da Receita Federal, IN SRF nºs 225/02 e 247/02, em que conceitua a importação “por conta e ordem de terceiros”, evidenciando-se o papel de prestador de serviço do importador, no presente caso, distinto do adquirente da mercadorias importada. Vejamos trecho da citada decisão, constante à fl. 887:

A Instrução Normativa SRF nº 247/02, da Secretaria da Receita Federal, que trata dos requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros, estabelece no parágrafo único do seu art. 12 o seguinte:

"Parágrafo Único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial."

A Secretaria da Receita Federal estabeleceu em suas Instruções Normativas orientações relativas à emissão das Declarações de Importações para fins de viabilizar seus controles administrativos. Assim, a importação é feita pelas empresas contratantes (adquirentes da mercadoria), já que estas, além da compra das mercadorias, também suporta o pagamento de todas as despesas e tributos relacionados com a importação e é a destinatária da mercadoria importada.

Assim, uma pessoa física ou jurídica negocia e efetiva a operação mercantil de aquisição de bem do exterior e se vale de uma *trading* somente para viabilizar o procedimento de importação. Assim, a sociedade importadora, *in casu*, o sujeito passivo, é mera prestadora de serviços, sendo importadora de direito a pessoa física ou jurídica que realiza a importação.

Pois bem. No presente caso, as empresas adquirentes das mercadorias importadas, objeto da acusação ora em comento, são as seguintes: Centauro Soluções em Impressos LTDA., MB Importação e Comércio de Pneus LTDA.; todas constantes nas DI's apresentadas como adquirentes das mercadorias, cujos respectivos contratos de prestação de serviços na importação

de mercadorias por conta e ordem de terceiros estão presentes nos autos às fls. 417 a 426.

Assim, diante da análise documental, entendo que a empresa acusada cumpriu os requisitos estabelecidos pela Receita Federal, nas supracitadas Instruções Normativas, caracterizando que as operações denunciadas como sendo de prestação de serviço de importação por conta e ordem de terceiros, não tendo aquela a propriedade das mercadorias, atuando tão somente nos serviços relacionados à importação. Inclusive, consta nos contratos celebrados entre a *trading* e as empresas adquirentes, que todas as despesas alfandegárias, incluindo os impostos inerentes à importação, pagas pela importadora, serão reembolsados pelas contratantes dos serviços.

De certo que, o contratante é que tem o interesse no negócio jurídico, responsável pelo fato gerador do ICMS, que é a entrada de mercadoria importada do exterior, e é a quem a Lei Complementar 87/96^[1] identificou como contribuinte do ICMS.

Vejamos alguns recentes posicionamentos dos tribunais judiciais sobre a matéria em foco:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ICMS. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. MULTA. MANUTENÇÃO. Sem e tratando de ICMS sobre operação de mercadorias, o sujeito passivo da obrigação tributária é a empresa destinatária dos bens. A empresa importadora, a qual realizou o despacho aduaneiro, atuando por conta e ordem da contratante não é, portanto, a devedora o tributo, o qual é devido ao Estado do Rio Grande do Sul. Precedentes do STJ e do TJRS. Multa. O percentual das multas aplicadas está muito aquém do parâmetro considerado excessivo pelo STF, que tem entendido como sendo aqueles percentuais muito acima de 100%, como aqueles compreendidos entre 200 e 500% Honorários advocatícios majorados. O art. 85, 3º, do CPC determina que nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios estabelecidos nos incisos I e IV do § 3º. Verba sucumbencial e recursal fixada em 10% sobre o proveito econômico obtido pela parte. APELAÇÃO DA AUTORA DESPROVIDA. APELO DO ESTADO PARCIALMENTE PROVIDO. (Apelação cível nº 70071650352, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Newton Medeiros Fabrício, Julgado em 25/04/2018). Publicado em 25/5/2018.

TRIBUTÁRIO.PROCESSO CIVIL. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ILEGITIMIDADE ATIVA. 1. Na importação por conta e ordem de terceiro, o importador de fato é a adquirente, que efetiva a compra internacional, ainda que nesse caso o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem – que é mera mandatária. 2. O direito da importadora à restituição/compensação de valores se limita às operações de importação realizadas por conta própria, não tendo ela legitimidade para formular tal pretensão em relação às importações por conta e ordem de terceiros, uma vez que nesse caso o contribuinte de fato dos tributos é o adquirente da mercadoria. TRF-4 – APELAÇÃO CÍVEL AC 50007554420164047205 SC 5000755-44.2016.404.7205 (TRF-4) (publicado em 19/10/2016).

Este entendimento ganha força no caso em tela, quando verificamos diversas notas fiscais de serviços, emitidas pela *trading* às empresas contratadas, acima destacadas, juntadas pela própria fiscalização, pela prestação de serviço pela importação por conta e ordem, às fls. 197 a 203, 263 e 264, bem como colacionadas pela autuada às fls. 430 e 431.

Portanto, diante dos fatos e provas documentais lastreadas nos autos, não pode, no presente caso, a *trading* ser denunciada pela falta de pagamento do ICMS-Normal, como se a apuração do imposto estadual a ela pertencesse, sendo esta apenas prestadora do serviço de importação por conta e

ordem de terceiros. Destarte, comungo com a decisão do julgador a quo, que afastou a terceira denúncia por falta de recolhimento do ICMS-Normal, conforme inicial, por indevida.

Diante das considerações supra, deve ser alterado o crédito tributário em relação à decisão monocrática, com o ajuste realizado, inerente à primeira acusação, por falta de recolhimento do ICMS-ST, referente ao período de junho/2008, consoante o quadro demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO	PERÍODO		ICMS	MULTA	TOTAL
	INÍCIO	FINAL			
FALTA DE REC OLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (baixa de estoque)	01/01/2009	31/12/2009	21.744,12	21.744,12	43.488,24
FALTA DE REC OLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (saídas internas)	01/01/2008	31/01/2008	0	0	0
FALTA DE REC OLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (saídas internas)	01/02/2008	28/02/2008	0	0	0
FALTA DE REC OLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (saídas internas)	01/04/2008	30/04/2008	0	0	0
FALTA DE REC OLHIMENTO DO ICMS -	01/06/2008	30/06/2008	17.532,29	17.532,29	35.064,58

**SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA
(saídas internas)**

FALTA DE REC OLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (saídas internas)	01/07/2008	31/07/2008	13.939,37	13.939,37	27.878,74
FALTA DE REC OLHIMENTO DO ICMS.	01/01/2009	31/12/2009	0	0	0
FALTA DE REC OLHIMENTO DO ICMS.	01/01/2008	31/12/2008	0	0	0
CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO			53.215,78	53.215,78	106.431,56

Por todo exposto,

VOTO pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, alterando quanto aos valores a sentença prolatada na instância singular, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001505/2013-51, lavrado em 13 de setembro de 2013, contra a empresa CROSSWAY EXPORT LTDA. (CCICMS: 16.148.234-1), declarando devido o crédito tributário, no montante de R\$ 106.431,56 (cento e seis mil, quatrocentos e trinta e um reais e cinquenta e seis centavos), sendo os valores de ICMS de R\$ 53.215,78 (cinquenta e três mil, duzentos e quinze reais e setenta e oito centavos), por infringência aos artigos 391 e 399, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/96 do RICMS/PB, e R\$ 53.215,78 (cinquenta e três mil, duzentos e quinze reais e setenta e oito centavos), de multa por infração com fulcro no art. 82, V, “c “ e “g”, da Lei nº 6.379/96.

Mantenho cancelado, por indevido, o montante de R\$1.087.887,06 (um milhão, oitenta e sete mil, oitocentos e oitenta e sete reais e seis centavos), sendo R\$722.449,26 (setecentos e vinte e dois mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e vinte e seis centavos) de ICMS, R\$ 365.437,80 (trezentos e sessenta e cinco mil, quatrocentos e trinta e sete reais e oitenta centavos), de multa por infração, ao tempo em que cancelo o montante de R\$ 41.401,98 (quarenta e um mil, quatrocentos e um reais e

noventa e oito centavos), correspondente a R\$ 20.700,99 (vinte mil, setecentos reais e noventa e nove centavos) de ICMS e R\$ 20.700,99 (vinte mil, setecentos reais e noventa e nove centavos) de penalidade, pelas razões acima evidenciadas.

[1] Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

.....

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 à entrada física;

Tribunal Pleno. Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de setembro de 2018.

PETRONIO RODRIGUES LIMA

Conselheiro Relator