



Embargante: INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO LTDA.

Embargado : ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Relator : DES. CARLOS EDUARDO MOREIRA DA SILVA

ACÓRDÃO

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. Ação Anulatória de Auto de Infração. ICMS. Acórdão que negou provimento ao recurso, mantendo a sentença que julgou improcedente a pretensão autoral. Oposição de aclaratórios pela Autora. Tema nº 520, do E. STF, no sentido de que “o sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro, no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio”. Na importação por conta própria, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (*trading company*), pois é esta que incorre no fato gerador do ICMS, com o fito de posterior revenda, ainda que, mediante acerto prévio, após o processo de internalização. Busca-se afastar transações comerciais mascaradas, com a intenção de burlar o fisco, o que não ocorreu no caso em exame. Documentação acostada aos autos, que foi corroborada pelo laudo pericial, demonstrando a existência de importação por encomenda. Cumprimento da Instrução Normativa SRF nº 634/2006, artigo 3º, pela Autora, porquanto ausente campo específico, àquela época, para figura do importador por encomenda. Ausentes recursos da Autora, quando da importação dos produtos. Sociedade empresária importadora (*trading company*), contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias estrangeiras. Constatada omissão relevante no acórdão vergastado. Procedência do pedido da Autora que se impõe. Auto de infração que deve ser anulado. PROVIMENTO DO RECURSO, COM EFEITOS INFRINGENTES.





Vistos, relatados e discutidos estes autos dos Embargos de Declaração na Apelação Cível nº **0331502-51.2015.8.19.0001**, em que é Embargante **INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO LTDA** e Embargado **ESTADO DO RIO DE JANEIRO**.

ACORDAM os Desembargadores da Terceira Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, por unanimidade, em dar provimento ao recurso, com efeitos infringentes, nos termos do voto do Relator.

Rio de Janeiro, data da sessão de julgamento.

DES. CARLOS EDUARDO MOREIRA DA SILVA
RELATOR





RELATÓRIO:

Trata-se de recurso de Embargos de Declaração interposto pela **INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO LTDA** contra o acórdão de index 1160 que, nos autos da Ação de Anulação de Auto de Infração em que contende com o **ESTADO DO RIO DE JANEIRO**, negou provimento ao recurso pela mesma interposto, mantendo a sentença que julgou improcedente o desiderato autoral.

Alegou, para tanto, a Parte Autora, a existência de vícios no acórdão vergastado, tendo em vista que a inserção contida na Declaração de Importação teria sido realizada, em razão da orientação prevista no artigo 3º, da Instrução Normativa SRF nº 634/2006, vigente à época dos fatos.

Culminou, assim, requerendo o provimento, de modo que seja sanado o vício no mesmo apontado, inclusive, com efeitos infringentes.

Contrarrazões do Estado Réu, no index 1188, pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

VOTO:

Infere-se do exame dos presentes autos que o recurso é tempestivo, isento de preparo e satisfaz os requisitos em juízo de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Insta ser enfatizado, por oportuno, que o efeito infringente, que pode ser, excepcionalmente, concedido aos embargos declaratórios, não decorre da mera modificação do julgado, mas sim da análise de possível omissão, contradição, obscuridade e erro material, que leve a este resultado.

Assim, a atribuição de efeitos infringentes aos embargos de declaração é possível, em hipóteses excepcionais, para corrigir premissa equivocada no julgamento, bem como, nos casos em que sanada a omissão, a contradição ou a obscuridade, a alteração da decisão surja como consequência necessária, o que não se verifica na presente hipótese.

Ressalte-se, por oportuno, que o julgador não está obrigado a examinar e a se manifestar, expressamente, sobre todos os dispositivos e argumentos trazidos pelas partes, sendo lícito pronunciar-se, apenas, acerca dos motivos que o embasaram para formar sua convicção.

Nesse sentido, já decidiu o C. Superior Tribunal de Justiça, nos termos abaixo colacionados, *in verbis*:





"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivos suficientes para proferir sua decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida." (EDcl no MS nº 21.315-DF, Relatora Ministra Diva Malerbi, Desembargadora convocada TRF 3ª Região, j. 08/06/2016). (sic)

No que concerne ao objeto da presente demanda, consoante constou do acórdão recorrido, trata-se no caso vertente, de Ação Anulatória proposta pela Autora/embargante, que teve como origem a lavratura do Auto de Infração de ICMS nº 03.332150-6.

Cinge-se, pois, a controvérsia, ora *sub examem*, acerca da questão em torno do Tema nº 520, do E. STF, o qual preconiza ***“que o sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio”***.

Inicialmente, impende distinguir, antes da análise do mérito da demanda, as hipóteses de importação direta previstas no ordenamento jurídico brasileiro, são definidas como “importação por encomenda”, e por “conta e ordem de terceiro”, sendo que, na primeira (por encomenda), a empresa contratante (encomendante) contrata Empresa Importadora para efetivar a importação da mercadoria, com recursos próprios desta para, após o despacho aduaneiro de importação, revender a mercadoria à primeira.

Por outro prisma, na segunda hipótese (por conta e ordem de terceiro), a operação é realizada pela Empresa Adquirente, que contrata outra empresa (importadora), para realizar o despacho aduaneiro, sendo a mercadoria adquirida com recursos daquela, atuando a Importadora, como mera mandatária da primeira, sendo que todos os custos de importação, incluindo os fiscais, ficam à cargo da primeira.

Insta ressaltar, ao ensejo, que, conforme já pacificado pelo E. Supremo Tribunal Federal, nos casos de importação indireta “por conta e ordem”, o ICMS deverá ser recolhido no Estado onde se localiza o destinatário final da mercadoria, a despeito de ter sido desembaraçada por estabelecimento intermediário sediado em outra unidade da Federação, em sintonia com o Tema nº 520, do E. STF, como evidencia o aresto abaixo transcrito, textualmente:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE





CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS ICMS. IMPORTAÇÃO. ART. 155, §2º, IX, A, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11, I, “D” E “E”, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. ASPECTO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. DESTINATÁRIO LEGAL DA MERCADORIA. DOMICÍLIO. ESTABELECIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE DOMÍNIO. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, SOB ENCOMENDA. 1. Fixação da seguinte tese jurídica ao Tema 520 da sistemática da repercussão geral: “O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.” 2. A jurisprudência desta Corte entende ser o sujeito ativo do 7 ICMS-importação o Estado-membro no qual estiver localizado o destinatário final da operação, logo é irrelevante o desembaraço aduaneiro ocorrer na espacialidade de outro ente federativo. Precedentes. 3. Em relação ao significativo destinatário final, para efeitos tributários, a disponibilidade jurídica precede a econômica, isto é, o sujeito passivo do fato gerador é o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência e propriedade da mercadoria. Nesse sentido, a forma não prevalece sobre o conteúdo, sendo o sujeito tributário quem dá causa à ocorrência da circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio. Ademais, não ocorre a prevalência de eventuais pactos particulares entre as partes envolvidas na importação, quando da definição dos polos da relação tributária. 4. Pela tese fixada, são os destinatários legais das operações, em cada hipótese de importação, as seguintes pessoas jurídicas: a) na importação por conta própria, a destinatária econômica coincide com a jurídica, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva; b) na importação por conta e ordem de terceiro, a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a arte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada; c) na importação por conta própria, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (trading company), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização. 5. Na aplicação da tese ao caso concreto, colhem-se equívocos na qualificação jurídica do conjunto fático-probatório, tal como estabelecido pelas instâncias ordinárias e sob as luzes da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pelas seguintes razões: a) não se considerou a circulação simbólica da mercadoria como aspecto material do fato gerador; b) a destinação da mercadoria importada como matéria-prima para a produção de

defensivos agrícolas em nada interfere a fixação do sujeito ativo do tributo, porque não cabe confundir o destinatário econômico com o jurídico; e c) não se verifica qualquer indício de importação indireta, uma vez que, no caso, trata-se de filiais de uma mesma sociedade empresária. 6. Faz-se necessária a utilização de técnica de declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, ao art. 11, I, “d”, da Lei Complementar federal 87/96, com o fito de afastar o entendimento de que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado. 7. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (ARE 665.134, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 27/04/2020, processo eletrônico REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-123 DIVULG 18-05-2020 PUBLIC 19- 05-2020).” (sic-grifos nossos)

Destarte, na “importação por conta própria”, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (*trading company*), pois é esta que incorre no fato gerador do ICMS, com o fito de posterior revenda, ainda que, mediante acerto prévio, após o processo de internalização.

No caso ora trazido à colação, o laudo pericial se mostra de relevante importância para fins de esclarecer qual foi a real operação realizada pela Autora/embargante, cabendo destacar pontos cruciais trazidos no laudo de índice 871, para resolver a controvérsia e, em especial a sua conclusão, abaixo colacionada, textualmente:

“1. Havia contrato de importação com empresa que efetuou compra de produtos com recursos próprios tomando benefício fiscal no estado do Espírito Santo e efetuou sua venda conforme DANFES de fls. 83/87;

2. Foi efetuada Declaração de Importação dos produtos sendo ressaltado, conforme fls. 74, que com base na IN SRF NR. 634/06 que o adquirente da mercadoria seria a empresa Autora e o importador seria a empresa Indústria e Comércio Quimetal.

(...)

Assim sendo a Perícia pode dizer que, caso o entendimento do Juízo seja de que os normativos legais invocados pela Autora devam ser os prevalecentes no caso em apreço, ou seja, a operação teria se dado na modalidade de encomenda, caberia a anulação do Auto de Infração nº 03.3322150-6 e assim sendo não haveria o que ser cobrado do Autor.

Caso o entendimento do Juízo seja de que a legislação apresentada no Auto de Infração consubstancia plenamente a cobrança do Réu, ou seja, que a operação ocorreu por conta e ordem da autora, seria efetivamente devido o valor constante do Auto de



Infração, ou seja, R\$498.012,46, valor equivalente a 233.239,26 Ufir que atualizados para a presente data montam a R\$1.058.276,49.

Deixamos a critério de V. Exa, a decisão de qual das hipóteses deve prevalecer, levando em consideração o ordenamento jurídico vigente.” (sic-grifos nossos)

Destarte, importa observar que deve sempre prevalecer a verdade real das relações estabelecidas, e não, simplesmente, a nomenclatura declinada pelas partes pactuantes no contrato, ou seja, deve haver a predominância da substância sobre a forma.

Com efeito, cumpre ser observado que o I. Perito nomeado pelo juízo primeiro grau, no índice 880, em resposta ao quesito de nº 5, foi expresso, no sentido de que ***“não consta dos autos documentos que evidenciem que a compra das mercadorias foi efetuada com finalidade diversa de venda à Autora”***.

Ademais, mister se faz inferir que, em cumprimento à Instrução Normativa nº 634/2006, artigo 3º, a Autora/embargante, na Declaração de Importação nº 1711464755-3, informou que era a encomendante das mercadorias descritas na declaração, porquanto ausente campo específico, àquela época, para figura do “importador por encomenda”.

Outrossim, conforme apontou o próprio laudo pericial, no índice 874, ***“por força do contrato firmado entre as partes, e considerando informações de pagamentos constantes nos DANFES, efetivamente, não havia recursos da empresa Autora empregados quando da importação dos produtos”***, o que foi reiterado no índice 955, em resposta ao Quesito Complementar 1.

Dessa feita, importa reconhecer que o acórdão vergastado, de fato, incorreu em omissão, haja vista que no conjunto probatório há elementos, capazes suficientes, que demonstram a existência de “importação por encomenda”.

Insta ser enfatizado, ainda, que não se está, aqui, ignorando eventuais benefícios fiscais, mas sim, analisando transações comerciais mascaradas, com a intenção de burlar o fisco.

Por conseguinte, ressalte-se que consoante entendimento do E. STF, no Tema nº 520, na importação por conta própria, sob encomenda, ainda que mediante acerto prévio, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (trading company), após o processo de internalização.

Assim, tem-se que as autuações promovidas pelo Estado do Rio de Janeiro em face da Autora/embargante se mostraram equivocadas, pois não caberia à esta o recolhimento de ICMS, em relação às mercadorias importadas, mas sim à sociedade empresária importadora (trading company), contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias estrangeiras.



Finalmente, constatada omissão relevante no acórdão de índice 1160, convalidam as alegações da Autora/embargante no presente caso, quanto à existência de importação por encomenda.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso de Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para reformar o acórdão de índice 1160, com a consequente reforma da sentença de primeiro grau, no sentido de julgar procedente o pedido da Autora, para declarar a inexistência de relação jurídica entre a mesma e o Estado Réu, no que tange ao lançamento do ICMS-Importação incidente sobre a operação consubstanciada na DI nº 11/146475-3, com a consequente anulação do crédito tributário relativo ao Auto de Infração nº 03.332150-6 (Processo Administrativo nº E04/50978/2011), condenando o este último nos ônus sucumbenciais, os quais fixo em 10% (dez por cento) sobre o valor da causa, na forma do artigo 85, §§ 2º, 3º e 11º, do CPC.

Rio de Janeiro, data da sessão de julgamento.

**DES. CARLOS EDUARDO MOREIRA DA SILVA
RELATOR**

