

**IBET**  
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

**Curso de Especialização em Direito Tributário**

**DO ICMS INCIDENTE SOBRE AS IMPORTAÇÕES –  
DELIMITAÇÃO DA MATERIALIDADE E SUAS  
IMPLICAÇÕES**

Aluna: Nathália Ayres Queiroz da Silva

**PRESIDENTE**

*Paulo de Barros Carvalho*

**COORDENADORA**

*Priscila de Souza*

São Paulo 2016

**NATHÁLIA AYRES QUEIROZ DA SILVA**

**DO ICMS INCIDENTE SOBRE AS IMPORTAÇÕES –  
DELIMITAÇÃO DA MATERIALIDADE E SUAS IMPLICAÇÕES**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como exigência para conclusão do curso de Especialização em Direito Tributário.

São Paulo 2016

## **RESUMO**

Este trabalho propõe o estudo da materialidade do ICMS incidente sobre as importações em razão dos debates que se originaram em torno de sua abrangência desde que introduzido o imposto no ordenamento jurídico brasileiro, seja em razão de sua similitude com o então já existente imposto federal sobre as importações, e também em razão das implicações decorrentes de sua materialidade, envolvendo o *leasing* internacional e a capacidade tributária ativa dos Estados-membros, que deve levar em consideração os traços distintivos entre as modalidades de importação “*por conta própria*” e “*por conta e ordem de terceiro*”.

Também com o escopo de combater o indesejado fenômeno da bitributação, o trabalho reconheceu a necessidade de bem delimitar a materialidade do ICMS-importação, imposto estadual e, para tanto, o estudo logrou construir a regra-matriz de incidência como instrumento de trabalho, partindo da adoção da premissa do Direito como fenômeno comunicacional em uma perspectiva lógico-constructivista, até se obter os elementos da hipótese normativa e da relação jurídica tributária que servem de base para a solução das problemáticas provenientes desse tributo.

Palavras-chave: ICMS; circulação; mercadorias; importação; *leasing*; arrendamento.

## **ABSTRACT**

This work proposes the study of ICMS materiality on imports because of the debate that was originated around its range since the tax was introduced in the Brazilian legal system, whether due to its similarity with the then existing federal tax imports, and also because of the implications of its materiality, involving international leasing and active tax capacity of the Member States, which must take into account the distinctive features of the import rules "on their own " and " on account and third order ".

Also with the scope to combat the unwanted phenomenon of double taxation, the work recognized the need for clearly defining the materiality of the ICMS-import, state tax and, therefore, the study was able to build one “rule–matrix of incidence” as a working tool, starting from the adoption of the premisses of the Law as communicational phenomenon in a logical-constructivist perspective, to obtain the elements of normative hypothesis and tax legal relationship which are the basis for the solution of the problems arising from that charge. Keywords: ICMS; circulation; goods; import; leasing; lease.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
CAPÍTULO I -O DIREITO POSITIVO COMO FUNDAMENTO PARA O ICMS-IMPORTAÇÃO.....	7
1.1 – O direito positivo como fenômeno comunicacional.....	7
1.2 – A regra-matriz de incidência ou a norma jurídica tributária em sentido estrito.....	9
CAPÍTULO II -O ICMS-IMPORTAÇÃO NA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA EM SENTIDO ESTRITO.....	13
2.1 – A regra-matriz de incidência do ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços).....	13
2.2 – Construção da regra-matriz de incidência do ICMS sobre importações....	16
CAPÍTULO III -IMPLICAÇÕES DECORRENTES DE UMA DELIMITAÇÃO DA MATERIALIDADE DO ICMS-IMPORTAÇÃO.....	21
3.1 – O <i>leasing</i> internacional e a circulação de mercadorias.....	21
3.2 – A capacidade tributária ativa dos Estados e Distrito Federal para exigir o ICMS-importação.....	27
a) nas importações em geral, no regime de importação por conta própria	
b) nas importações por conta e ordem de terceiro	
CONCLUSÕES.....	32
BIBLIOGRAFIA.....	35

## INTRODUÇÃO

A questão relativa à incidência de ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) sobre a importação suscita debates desde a sua introdução no ordenamento jurídico com o advento da Emenda Constitucional n. 23/83, seja em razão de sua similitude com o então já existente Imposto de Importação, de competência federal, seja em razão das polêmicas envolvendo a capacidade tributária ativa dos Estados-membros, a questão da importação por arrendamento mercantil (*leasing*) e a controvérsia acerca do sujeito ativo especificamente nas denominadas importações “*por conta própria*” e “*por conta e ordem de terceiro*”.

Tratando-se de exação imposta com o mesmo intuito de onerar as importações, mister diferenciar o denominado ICMS-importação, de competência estadual, do imposto federal sobre as importações, a fim de desestimular o fenômeno da *bitributação*, que consiste na dupla exigência em face do mesmo sujeito passivo, por entes tributantes diversos, de tributos decorrentes do mesmo fato gerador.

O princípio da *vedação à bitributação* decorre da rígida discriminação de competências feita pela Constituição Federal, que admite apenas a possibilidade de simples conflitos aparentes de competência, a serem dirimidos pelo próprio ordenamento jurídico. Afinal, uma vez ocorrido no mundo fenomênico evento passível de exprimir uma manifestação de riqueza tributável, e vertido em linguagem como fato jurídico tributário, o natural é que, a partir da fenomenologia da incidência, cada fato jurídico desencadeie uma única obrigação tributária. Essa necessidade recomenda o cuidado do exegeta de bem delimitar a materialidade do ICMS-importação a fim de que não se confundam as duas espécies exacionais. Para tanto, o estudo partirá do exame da regra-matriz de incidência do tributo, considerada a premissa do Direito como fenômeno comunicacional e constituído pela linguagem competente.

A par da debatida materialidade, o imposto que se põe em estudo também desperta incessantes discussões quanto à capacidade tributária ativa, e sujeição ativa da obrigação, na tentativa de se definir qual o Estado competente para a cobrança do ICMS-importação, considerando-se que o constituinte se refere ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, pouco importando o local do desembarço aduaneiro, ao passo que o art. 11, I, *d*, da LC n.

87/96, de 13-09-1996 (Lei Kandir), por sua vez, ao definir como materialidade a simples entrada física da mercadoria importada em território nacional, acabou por considerar como competente para a cobrança do imposto o Estado do estabelecimento onde ocorrer a entrada física, isto é, o desembaraço aduaneiro, ignorando a importação como operação jurídica.

Outra implicação que justifica a delimitação precisa da materialidade do ICMS incidente sobre as importações refere-se à debatida importação efetuada por intermédio de arrendamento mercantil (*leasing*). A celeuma pode ser examinada a partir do quadro de competências tributárias estabelecido pela Constituição Federal de 1988, que são distribuídas a cada ente tributante justamente de acordo com cada materialidade das espécies tributárias.

Especificamente na operação de *leasing* de bens trazidos do exterior pelo arrendatário, em geral ao final do prazo contratual este pode devolvê-los ao arrendador no exterior ou exercer a opção de compra, sendo a hipótese de compra a única em que se transfere a titularidade da mercadoria. Assim, o que se deve indagar para se perquirir quanto à incidência do ICMS-importação é se a circulação de mercadoria caracterizou-se como uma circulação *jurídica* e não apenas física, isto é, como negócio jurídico apto a transferir a propriedade do bem arrendado, devendo-se atentar à forma contratual de Direito Privado, sem bastar a mera entrada da mercadoria no país.

Por fim, a partir da precisão da materialidade do ICMS-importação, este trabalho também se debruçará sobre a controvérsia pendente quanto ao critério pessoal da regra-matriz de incidência nas denominadas importações “*por conta própria*” e “*por conta e ordem de terceiro*”, sendo aquela efetuada pela própria importadora em seu nome, que assume os custos da operação com recursos próprios, e a última efetuada pela empresa adquirente da mercadoria mediante contratação de intermediária, prestadora de serviços, de modo que a importadora nessa última modalidade não chega a deter a propriedade dos bens importados, que é transferida diretamente ao comprador brasileiro. Tal distinção deverá conduzir a uma disciplina diferenciada quanto aos sujeitos ativo e passivo da obrigação de recolhimento do ICMS-importação.

# CAPÍTULO I

## O DIREITO POSITIVO COMO FUNDAMENTO PARA O ICMS- IMPORTAÇÃO

### 1.1 – O direito positivo como fenômeno comunicacional

A perspectiva de direito positivo adotada neste trabalho parte da teoria geral dos objetos, preconizada por Edmund Husserl, e posteriormente retomada e explicitada por Carlos Cossio. Tomando-se o ser humano como ponto de referência (visão antropocêntrica) nas relações com o meio circundante podemos obter quatro ontologias regionais ou regiões ônticas, a saber: a i) dos objetos naturais, ii) dos objetos ideais, iii) dos objetos culturais e iv) dos objetos metafísicos. Os objetos naturais são reais e podem ser colhidos na experiência, têm existência no tempo e no espaço e são neutros de valor; os objetos ideais são irrealis, incorrendo em condições de espaço e tempo, e tendem à neutralidade axiológica; os objetos metafísicos, por sua vez, são reais, têm existência no tempo e no espaço mas é desconhecido o seu acesso pela experiência, justificando-se somente pela via da crença e podendo ser valorados, positiva ou negativamente; por fim, os *objetos culturais* são reais, têm existência no tempo e no espaço e são suscetíveis à experiência, sendo objeto de compreensão e tendo alta carga valorativa.

Especificamente quanto ao objeto do conhecimento jurídico, o direito, cuida-se de objeto eminentemente *cultural*, na medida em que tem uma existência física, e pode ser apreendido a partir da experiência fenomênica, mas diferem dos objetos naturais por serem altamente impregnados de valor: justo, injusto, lícito, ilícito, etc. No magistério do Professor Paulo de Barros Carvalho, “*o direito posto, enquanto conjunto de prescrições jurídicas, num determinado espaço territorial e num preciso intervalo de tempo, será tomado como objeto da cultura, criado pelo homem para organizar os comportamentos intersubjetivos, canalizando-os em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados*”<sup>1</sup>.

Na realidade, a rigor, “direito” é termo ambíguo, que pode ser conceituado e analisado sob duas perspectivas diferenciadas pela doutrina, a saber, como direito

<sup>1</sup> *Direito Tributário -Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 26. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 15-18.

positivo e como ciência do Direito, cada um constituindo linguagens e sistemas distintos, que devem ser adequadamente separados, sob pena de instabilidade semântica.

Sob a óptica de “direito positivo”, o Direito significa o complexo de normas jurídicas válidas numa dada ordem social, que têm por função a disciplina do comportamento humano (inter-subjetividade), que constitui o seu objeto. Estruturalmente, o direito positivo contempla um plexo de proposições, com linguagem prescritiva, isto é, voltada a prescrever e ordenar comportamentos, baseando-se em uma lógica deôntica (do *dever-ser*), em que as normas se classificam segundo uma dicotomia entre válidas e não válidas. Como as normas do direito positivo disciplinam comportamentos humanos, direcionam-se ao campo material da conduta, sendo capazes de modificá-la.

Por sua vez, sob a óptica de “ciência do Direito”, o Direito se apresenta como sistema social, jurídico, que se debruça a descrever o enredo normativo, e não a prescrever condutas, recaindo sobre um feixe de proposições (conteúdo normativo), que constitui o seu objeto. Nesse mister, a ciência do Direito assume linguagem eminentemente descritiva (sobrelinguagem, por se referir à linguagem de direito positivo) e adota uma lógica apofântica, pela qual suas proposições se classificam por critérios de verdade e falsidade, e não de validade e invalidade, diferenciando-se do direito positivo também por não interferir em seu próprio objeto, isto é, por não modificar o direito positivo que lhe serve de objeto, limitando-se a descrevê-lo.

Sendo assim, conclui-se que há nítida diferença entre os dois sistemas jurídicos, de direito positivo e ciência do Direito, que acabaram sendo reforçadas pela linguística, tanto em relação ao tipo de linguagem (prescritiva x descritiva), quanto em relação ao objeto, versando o primeiro sobre textos legislativos (linguagem objeto) e o segundo sobre textos da doutrina (linguagem de sobrenível), apresentando um linguagem técnica e o outro, linguagem científica, baseados na lógica deôntica (*dever-ser*) e apofântica, respectivamente. Ademais, o sistema de direito positivo convive com a possibilidade de haver contradições internas, e a ciência do Direito, por sua vez, não admite sua ocorrência<sup>2</sup>.

Tecidas essas considerações, impõe-se analisar o ICMS incidente sobre a importação como uma construção do Direito positivo, introduzido por linguagem com

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 31-36. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 85-112.



função prescritiva e baseado numa lógica deôntica (do *dever-ser*), irrompendo-se a fenomenologia de sua incidência a partir da constituição do fato jurídico previsto hipoteticamente no antecedente de uma norma jurídica tributária em sentido estrito, essencial, e que deve ser compreendida na sequência.

## 1.2 – A regra-matriz de incidência ou a norma jurídica tributária em sentido estrito

O conceito de regra-matriz de incidência em geral pode ser definido como um instrumento metódico concebido pela Teoria Geral e Filosofia do Direito para organizar o texto de direito positivo confeccionado pelo legislador, propiciando a compreensão da mensagem legislada sob uma estrutura comunicacional, formada, basicamente, de um juízo hipotético, em que se associa uma consequência jurídica desde que ocorrido o fato previsto no antecedente, falando-se em hipótese e tese, descritor e prescritor, vinculados entre si por uma imputação deôntica, que pode variar sob os modais “permitido”, “proibido” e “obrigatório”.

Trata-se de uma estrutura padrão comum a todas as normas jurídicas, o que fica evidenciado a partir do seguinte conceito apresentado por Lourival Vilanova<sup>3</sup> ao discorrer sobre a norma jurídica:

*“(...) é uma estrutura lógica. Estrutura sintático-gramatical é a ‘sentença ou oração’, modo expressional frástico (de frase) da síntese conceptual que é a norma. A norma não é a oralidade ou a escritura da ‘linguagem’, nem é o ‘atode-querer ou pensar’ ocorrente no sujeito emitente da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é, tampouco, a ‘situação objetiva’ que ela denota. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação (...)”.*

Por simbolizar a norma-padrão de incidência, em matéria tributária a regra-matriz de incidência é conhecida como norma jurídica tributária em sentido estrito, distinguindo-se da norma jurídica tributária em acepção ampla, que contribui para compor a disciplina do tributo, porém não cuida propriamente do fenômeno da incidência. Ante o princípio da homogeneidade sintática das regras de direito positivo,

<sup>3</sup> Citado por CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 610.

as normas jurídicas em matéria tributária têm a mesma estrutura formal, permanecendo estável o esquema lógico ou sintático, o que não se verifica no plano semântico.

Quanto à estrutura da regra-matriz de incidência tributária, pode-se dizer resumidamente que na hipótese ou descritor da norma jurídica o legislador prevê a ocorrência de um evento selecionando traços e características para identificá-lo, elementos estes indicativos de riqueza econômica, representados pelo critério material, espacial e temporal da hipótese tributária. Afinal, a regra-matriz de incidência incide sobre determinada parcela dos fatos sociais, aquela marcada por fatos economicamente apreciáveis e que criam prestações pecuniárias para o Estado tributante.

Por sua vez, já na proposição-tese, ou consequente normativo, o legislador prescreve um vínculo abstrato, uma relação deôntica, entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária, de modo que o consequente ou prescritor da regra-matriz de incidência é definido por dois critérios: o pessoal (sujeito ativo e passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota).

A regra-matriz de incidência pode ser mais bem visualizada após sintetizada por Paulo de Barros Carvalho no seguinte esquema:

D [cm(v.c).ct.ce] ---[cp(Sa.Sp).cq(bc.al)]

no qual “D” é dever-ser neutro que juridiciza o vínculo deôntico entre hipótese e consequência, apresentando-se o antecedente (descritor) com os seus critérios e conectado com o consequente normativo (prescritor), também composto por seus próprios componentes<sup>4</sup>.

Tal fórmula é capaz de transmitir em uma expressão mínima e irredutível de manifestação do deôntico o sentido completo da mensagem legislada.

Ressalve-se, no entanto, que a incidência instrumentalizada pela regra-matriz de incidência não é automática logo a partir do acontecimento do evento previsto na hipótese (antecedente), pois para irradiar os efeitos previstos no consequente normativo é necessária a atuação do ser humano, que a partir da regra-matriz de incidência, norma geral e abstrata, constrói norma jurídica individual e concreta, vertendo-a na linguagem competente, o que sucede por meio do ato de lançamento a constituir o crédito tributário

<sup>4</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 465.

e requer absoluta identidade entre o fato jurídico tributário ocorrido no mundo social e o desenho normativo da hipótese, o que se tem por tipicidade tributária.

Também importa distinguir os textos legislativos produzidos a cargo dos legisladores, no sentido amplo, das proposições normativas, que não são exclusividade dos responsáveis pela produção dos veículos introdutores de normas jurídicas, mas são produzidas por todo aquele que se coloca na posição de intérprete da mensagem legislada e cria significações por meio de sua atividade construtiva.

Conforme se percebe, a funcionalidade operacional da regra-matriz de incidência tributária se deve à estruturação mais racional do texto legislativo, em uma forma comunicacional, vertida em linguagem, que permite o adequado ponto de partida e o conseqüente trabalho do intérprete de construção de sentido nos planos semântico e pragmático. Assim, a virtude da regra-matriz reside em introduzir um padrão metodológico para definir o sistema jurídico-prescritivo, servindo como critério seguro para nortear o pensamento do intérprete e do cientista do Direito, elevando o rigor científico no estudo e compreensão do sistema de direito positivo, que passa a ser mais independente de proposições de outras áreas<sup>5</sup>.

Especificamente quanto à hipótese de incidência tributária, ou suposto normativo, pode ser definida como a descrição contida no antecedente da regra-matriz de incidência tributária ou norma jurídica tributária em sentido estrito. Na hipótese, ou descritor da norma jurídica, o legislador prevê a ocorrência de um evento selecionando traços e características para identificá-lo, elementos estes indicativos de riqueza econômica e representados pelo critério material, espacial e temporal da hipótese tributária. Afinal, a hipótese traz uma descrição abstrata de apenas determinada parcela dos fatos sociais, aquela marcada por fatos economicamente apreciáveis e que criam prestações pecuniárias para o Estado tributante.

A partir da hipótese tributária extrai-se a completude do chamado “fato gerador”, ou suposto da norma primária tributária, identificados pelo aspecto material do antecedente tributário, no qual se encontra a descrição objetiva do fato; aspecto espacial,

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário -linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 146-150, 610-613 e 663-669; *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 254-257; *Direito Tributário -Fundamentos Jurídicos da Incidência*, São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 131-134)

que apresenta as condições territoriais de ocorrência do evento; e aspecto temporal, que apresenta o momento em que se tem por ocorrido o fato.

Por outro lado, a importância do consequente da regra-matriz de incidência reside em encontrarmos nela os elementos identificadores da relação jurídica tributária, tais como o aspecto quantitativo e os seus sujeitos, ativo e passivo, respectivamente o titular do direito subjetivo de exigir a prestação e a pessoa física ou jurídica de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária.

Destarte, a hipótese de incidência apresenta a descrição de um fato por intermédio dos elementos suficientes e capazes para identificá-lo, e que, uma vez ocorrido no mundo social e relatado na linguagem competente, irromperá o vínculo deôntico prescrito no consequente da regra-matriz, exurgindo a obrigação tributária de recolhimento, no caso o ICMS-importação, mediante um ato humano de sua aplicação, a saber, a produção de uma norma individual e concreta (lançamento).

## CAPÍTULO II O ICMS-IMPORTAÇÃO NA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA EM SENTIDO ESTRITO

### 2.1 – A regra-matriz de incidência do ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços)

O ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, de competência dos Estados e do Distrito Federal, é imposto abrangente, atualmente previsto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal vigente, pois a partir dele podemos construir, de modo geral, 3 regras-matrizes de incidência, nos seguintes moldes:

- a) *Regra-matriz do ICMS-mercadorias: Dado o fato de realizar operação jurídica de circulação de mercadorias, com transferência de sua titularidade (critério material) nos limites geográficos do Estado-membro ou Distrito Federal instituidor (critério espacial), no momento da saída das mercadorias do estabelecimento vendedor (critério temporal) (ANTECEDENTE), deve ser o dever jurídico de produtores, industriais e comerciantes de pagar a tal Estado-membro ou DF (critério pessoal: sujeitos passivo e ativo, respectivamente) o “imposto sobre circulação de mercadorias”, tomando-se como base de cálculo o valor da operação, sobre ele incidente alíquota estabelecida na legislação estadual ou distrital, conforme o caso (critério quantitativo) (CONSEQUENTE).*
  
- b) *Regra-matriz do ICMS-serviços: Dado o fato de prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação (critério material) nos limites geográficos do Estado-membro ou Distrito Federal instituidor (critério espacial), no momento da prestação do serviço de comunicação ou, no caso de transporte, no momento do início da prestação ou no ato final da prestação em caso de transporte iniciado no exterior quando não termine em cidade de fronteira (critério temporal) (ANTECEDENTE), deve ser o dever jurídico de pessoas físicas ou jurídicas prestadoras dos serviços de pagamento ao Estado-membro ou Distrito Federal (critério pessoal: sujeitos passivo e ativo, respectivamente) do “imposto sobre serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação”, tomando-se como base de cálculo o valor do serviço, sobre ele incidente alíquota estabelecida na legislação estadual ou distrital, conforme o caso (critério quantitativo) (CONSEQUENTE).*

c) **Regra-matriz do ICMS – importação:** *Dado o fato de importar bens ou mercadorias do exterior, ou seja, realizar operações de importação de bens ou mercadorias do exterior* (critério material) *nos limites geográficos do Estado-membro ou Distrito Federal onde se localizar o estabelecimento destinatário da mercadoria* (critério espacial), *no momento da entrada jurídica das mercadorias ou bens no estabelecimento* (critério temporal) **(ANTECEDENTE)**, *deve ser o dever jurídico de produtores, industriais e comerciantes de pagar a tal Estado-membro ou DF* (critério pessoal: sujeitos passivo e ativo, respectivamente) *o “ICMS incidente sobre operações de importação de bens”, tomando-se como base de cálculo o valor dos produtos importados, sobre ele aplicada alíquota estabelecida na legislação estadual ou distrital, conforme o caso* (critério quantitativo) **(CONSEQUENTE)**.

Apesar de a rubrica ICMS abrigar impostos distintos, todos estão sujeitos às regras básicas tradicionalmente aplicadas ao ICM, formando um *núcleo central comum*.

O ICMS, inicialmente ICM, foi introduzido pela EC 18, de 1/12/1965. Em seus primórdios, até o advento da Emenda Constitucional n. 23/83, sua regra-matriz de incidência era composta da seguinte forma: no antecedente, o *critério material* era realizar operações relativas à circulação de mercadorias, *critério espacial* coincidente com o território dos Estados instituidores e do DF, mas por opção do legislador e não por vinculação obrigatória, e o *critério temporal* correspondente à saída das mercadorias do estabelecimento vendedor; no consequente, *critério quantitativo* equivalente ao valor da operação (base de cálculo) e porcentagens previstas nas legislações competentes (alíquotas), e *critério pessoal* identificado pelos Estados e Distrito Federal como sujeito ativo, e produtores, industriais e comerciantes como sujeito passivo.

Assim, desde a origem, o ICMS é tradicionalmente imposto que incide sobre *operações de circulação de mercadorias*. O direito cria suas próprias realidades e, no ICMS em geral, a expressão “operações de **circulação** de mercadorias” é tomada no sentido de “*transferência de sua titularidade*”, sendo insuficiente e até mesmo desnecessária para a configuração da materialidade do ICMS a circulação corpórea dos bens, a movimentação física das mercadorias. É o que se entende por *circulação jurídica*, que quer significar a passagem das mercadorias *com mudança de titularidade*.

Destarte, a circulação pode ser real ou apenas simbólica, exigindo-se no último caso documentação da operação jurídica. A título exemplificativo, o art. 118 do RICMS do Tocantins acaba por admitir a irrelevância do trânsito corpóreo da mercadoria, autorizando a sua entrada meramente simbólica, ocasião em que também se exige a emissão de nota fiscal.

A própria Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir), no seu art. 20, ao dispor sobre a compensação necessária para a concretização do princípio da não-cumulatividade, dispensa a entrada física das mercadorias como pressuposto do direito ao crédito por parte do estabelecimento adquirente. Disso decorre que demonstrada a circulação jurídica, torna-se irrelevante indagar sobre os locais por onde ocorre a passagem física dos bens.

A expressão “venda de mercadorias” equivale a “operação de circulação de mercadoria”, que exige a presença de negócios jurídicos que promovam a *transmissão do direito de propriedade* de mercadorias.

Ademais, somente haverá circulação de ela for decorrente de uma **operação**, isto é, de um negócio jurídico que transfira os direitos de propriedade de um dos negociantes para o outro. Operação é negócio jurídico, isto é, acordo de vontades que cria, modifica ou extingue direitos.

Por fim, “**mercadoria**” exprime tudo o que se comprou para pôr à venda, objeto de comércio, *destinado ao comércio*. A qualidade mercantil do produto não decorre de sua natureza intrínseca ou requisitos, mas sim da destinação que lhe é dada, e da natureza do promotor da operação que a tem por objeto. Somente é mercadoria o bem feito ou comprado para ser revendido com intuito de lucro, o que excluiria o bem adquirido pelo consumidor final.

Por seu turno, segundo ressalva o prof. Paulo de Barros Carvalho, quando se trata de importação, os vocábulos “bens” e “mercadorias” passam a ter o mesmo significado: todo bem importado configura mercadoria, pois decorre de operação jurídica de transferência de titularidade.

Em suma, o vocábulo “operações” quer significar *atos ou negócios jurídicos aptos* a provocar a circulação de mercadorias, ao passo que “circulação” é a passagem das mercadorias com *mudança de titularidade*, e “mercadoria” exprime tudo o que se comprou para pôr à venda, objeto de comércio, *destinado ao comércio*.

Atualmente, sob a égide da Constituição Federal de 1988, o ICMS passou a ter uma materialidade mais complexa e abrangente em benefício dos Estados e Distrito Federal, mantendo-se a hipótese de incidência do original ICM e a ela acrescentando-se serviços de transporte e de comunicação, de modo que se possam construir separadamente as três regras-matrizes de incidência detalhadas nos itens *a*, *b* e *c* acima<sup>6</sup>.

## 2.2 – Construção da regra-matriz de incidência do ICMS sobre importações

Ainda que o ICMS-importação possa eventualmente dar lugar no futuro a imposto federal sobre valor agregado, é certo que o âmbito de incidência dessa exação permanecerá como objeto das normas jurídicas em matéria tributária, o que justifica o seu estudo detalhado.

Partindo do art. 155, II, da Constituição de 1988, podemos construir três regras-matrizes para o ICMS-importação, que abrangem os seguintes antecedentes normativos:

- a) realizar operações de circulação de mercadorias;
- b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior e desde que iniciados ou concluídos nos limites territoriais do Estado ou Distrito Federal;
- c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

A possibilidade de tributação pelo ICM também da entrada de mercadorias e bens importados do exterior, com o alargamento de sua materialidade, foi introduzida pela Emenda Constitucional n. 23/83, desde que destinados os bens e mercadorias importados a consumo ou ativo fixo das empresas, de modo que somente poderiam figurar como sujeito passivo do tributo os comerciantes, produtores e industriais.

Atualmente, a partir do texto (suporte físico) da Constituição Federal de 1988 pode-se desenhar especificamente a regra-matriz do ICMS-importação nos seguintes

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário -linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 733-737 e 762-768. SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. São Paulo: Atlas, 2000, pp. 56-80. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 43 e ss.



moldes: no antecedente, como *critério material* o ato de importar, introduzir mercadorias e bens estrangeiros no Brasil, com o objetivo de inseri-los no mercado brasileiro, *critério espacial* coincidente com o território dos Estados (e do Distrito Federal) em que se situarem os estabelecimentos destinatários das mercadorias e bens, *critério temporal* correspondente à entrada jurídica das mercadorias ou bens no estabelecimento; no consequente, *critério quantitativo* equivalente ao valor dos produtos importados (base de cálculo) e porcentagens previstas nas legislações competentes (alíquotas), e *critério pessoal* identificado pelos Estados e Distrito Federal como sujeito ativo, e produtores, industriais e comerciantes como sujeito passivo.

Em relação à **materialidade** do imposto, o verbo central é *importar*, que significa introduzir produto estrangeiro no Brasil, com o intuito de fazê-lo ingressar no mercado nacional (art. 155, II, da CF/88). Assim, o ato de importar é posterior a uma operação mercantil ocorrida no exterior, e a mercadoria importada deve ser utilizada como bem de consumo ou bem de produção. Destarte, pode-se concluir que o critério material dessa exação consiste em *importar mercadorias* do exterior, isto é, trazer produtos originários de outros países para dentro do território nacional, com o objetivo de permanência.

Note-se que a entrada da mercadoria no território nacional, geralmente identificada pelo desembaraço aduaneiro, é apenas o tempo em que se considera ocorrido. Muito embora o art. 155, §2º, IX, *a*, da Constituição Federal mencione que o ICMS incidirá também sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, erro crasso pensar que a mera entrada da mercadoria importada bastaria à caracterização do fato jurídico tributário. Ao interpretarmos o direito posto, não podemos ignorar o forte caráter de heterogeneidade das nossas Casas Legislativas, e por isso a interpretação dos textos jurídicos deve ser obtida a partir de significações atribuídas pelo discurso científico, e não pela linguagem ordinária.

Especificamente no caso do ICMS-importação, o legislador mais uma vez confundiu o critério material com o critério temporal do imposto, tomando como fato gerador do ICMS-importação, na realidade, o critério temporal de sua hipótese de incidência. Tal equívoco encontra-se inclusive no próprio texto constitucional, ao definir a incidência do imposto considerando a *entrada em território nacional*, por ocasião do desembaraço aduaneiro, o que nada mais é do que o instante (critério temporal) em que se opera a importação, sendo a operação de importação a materialidade (critério material).

Quanto ao **critério temporal**, em princípio o art. 12, IX, da LC 87/96 define expressamente como o momento do desembaraço aduaneiro, porém não se pode olvidar que a materialidade do imposto estadual de importação consiste na importação de produtos para a introdução dos mesmos no círculo econômico, quer como mercadorias quer como bens destinados ao consumo ou ativo fixo. Ademais, também decorre do texto constitucional a sujeição passiva e o critério espacial pela entrada de mercadorias ou bens no estabelecimento destinatário, de modo que o critério temporal deva corresponder à entrada jurídica dos produtos no estabelecimento, e não meramente física, inclusive em uma interpretação sistemática da LC n. 87/96.

O **critério espacial**, por sua vez, é definido no art. 11, I, d, da LC 87/96 como o limite geográfico dos Estados e do DF onde estiver situado o estabelecimento em que ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem.

Evidente que tal previsão acaba por produzir reflexos simultaneamente tanto para o critério espacial quanto para a sujeição ativa, porém contraria a norma do art. 155, IX, *a*, da CF e da própria LC 87/96, que acolhe a igualdade jurídica entre a entrada física e a simbólica, de modo que o fato jurídico da importação deve-se reputar praticado não apenas com base na entrada física, mas também na *jurídica*, isto é, o local da operação jurídica de importação, onde estiver localizado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, ainda que a entrada física com o desembaraço aduaneiro tenha se verificado antes em outra localidade.

Prosseguindo na análise da regra-matriz do ICMS sobre as importações, no que concerne ao seu **critério pessoal**, é certo que **sujeito ativo** competente para a sua instituição são os Estados e o Distrito Federal, nos moldes do art. 155, II, da CF/88, que perceberão as prestações pecuniárias correspondentes às operações de importação que se realizem nos limites do seu território.

Afinal, os Estados somente podem tributar fatos ocorridos dentro de seus territórios, sendo irrelevante o que os tenha gerado ou onde tenham começado tais fatos. Em outras palavras, um determinado negócio jurídico não pode ocorrer em locais diferentes simultaneamente em países distintos; antes disso pode haver atos preparatórios, mas nunca um negócio jurídico.

Nesse diapasão, como decorrência do aspecto espacial do fato jurídico tributário de efetuar a importação, a fim de se fixar qual o Estado competente para a cobrança (capacidade tributária ativa) o constituinte explicitou que corresponde ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, que deve ser entendido como aquele a quem a mercadoria estrangeira foi juridicamente remetida. Assim, pode-se concluir que: i) pouco importa o local onde se dá o desembaraço aduaneiro, que é apenas o instrumento que fixa o instante da importação, sendo o sujeito ativo obtido a partir da localização do sujeito passivo, do destinatário da importação; ii) no caso de importação para terceiros, ainda que haja duas operações, uma de importação pelo importador e outra interna (revenda) ao adquirente, novamente o sujeito ativo da obrigação corresponderá ao Estado onde está situado o destinatário jurídico da importação, atuando o importador como *Trading Company*. Assim, pouco importam os negócios jurídicos posteriores ou as “circulações físicas”, tendo em vista que a tributação recai sobre a “*operação jurídica de importação*”, cabendo a cobrança ao Estado onde estiver localizada a empresa de importação (*trading*).

Novamente reitera-se a incompatibilidade do art. 11, I, alínea *d*, da LC n. 87/96 com a disciplina constitucional estabelecida para o ICMS incidente sobre operações de importação, pois ao definir como materialidade a simples entrada da mercadoria importada em território nacional (critério material), acabou por considerar como local da operação de importação o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física (critério espacial), quando na verdade o fato jurídico tributário consiste na “operação de importação”, o que acarreta reflexos no critério espacial da hipótese de incidência e na sujeição ativa estabelecida no consequente da norma tributária em sentido estrito.

A questão relativa ao **sujeito passivo** é mais simples de definir. Pelo texto constitucional, apenas os comerciantes, produtores e industriais podem ocupar a posição de sujeito passivo do imposto, e não qualquer pessoa jurídica. Afinal, o constituinte utiliza os termos “mercadoria” e “estabelecimento”, excluindo as importações feitas por pessoas físicas. Assim como nas operações de importação em geral, o sujeito passivo, que tem a obrigação de pagamento da prestação pecuniária, corresponde a quem realiza a conduta de importar, isto é, a pessoa cujo nome está consignado na declaração de importação, a pessoa do importador.

Com efeito, conjugando-se o art. 11 da Lei Complementar nº 87/96 com o teor do art. 155, inc. II, e §2º, inc. IX, *a*, da Constituição Federal, depreende-se que o sujeito passivo é o importador, isto é, aquele que realizou a operação jurídica de importação de mercadorias descrita na hipótese de incidência da regra-matriz do ICMS-importação. Disso se percebe que o tributo é devido pelo destinatário *jurídico* da mercadoria, e não por seu destinatário fático, isto é, a quem a mercadoria foi

juridicamente remetida<sup>7</sup>.

Por derradeiro, a partir da legislação existente em torno do ICMS-importação, pode-se concluir também sobre o critério quantitativo de sua norma tributária em sentido estrito, correspondendo a base de cálculo ao valor dos produtos importados, e as alíquotas às porcentagens estabelecidas pelas legislações estaduais e distritais<sup>8</sup>.

Sendo assim, cotejando-se as premissas adotadas neste trabalho com uma interpretação minuciosa do direito positivo atualmente vigente em relação ao ICMS-importação, que se compõe do texto constitucional e dos preceitos da Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir), pode-se construir a sua regra-matriz nos seguintes termos, que servirão de base para a solução das problemáticas relativas a esse imposto:

*“Dado o fato de importar bens ou mercadorias do exterior, ou seja, realizar operações de importação de bens ou mercadorias do exterior (critério material) nos limites geográficos do Estado-membro ou Distrito Federal onde se localizar o estabelecimento destinatário da mercadoria (critério espacial), no momento da entrada jurídica das mercadorias ou bens no estabelecimento (critério temporal) (ANTECEDENTE), deve ser o dever jurídico de produtores, industriais e comerciantes de pagar a tal Estado-membro ou DF (critério pessoal: sujeitos passivo e ativo, respectivamente) o “ICMS incidente sobre operações de importação de bens”, tomando-se como base de cálculo o valor dos produtos importados, sobre ele aplicada alíquota estabelecida na legislação estadual ou distrital, conforme o caso (critério quantitativo) (CONSEQUENTE)”.*

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*, vol. II, São Paulo: Noeses, 2013, pp. 159-170. SANTOS, Marcelo Viana, *op. cit.*, pp. 66-74. <sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 733-737 e 762-768. SALOMÃO, Marcelo Viana, *op. cit.*, pp. 56-80. CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, pp.43 e ss.

## CAPÍTULO III IMPLICAÇÕES

### DECORRENTES DE UMA DELIMITAÇÃO DA MATERIALIDADE DO ICMS-IMPORTAÇÃO

#### 3.1 – O *leasing* internacional e a circulação de mercadorias

Uma delimitação precisa da materialidade do ICMS incidente sobre as importações acarreta implicações na solução de diversas controvérsias, entre elas a da importação realizada mediante operação de arrendamento mercantil ou *leasing*. Esse contrato tem assumido diferentes modalidades, como o operacional, o financeiro e o *lease back*.

No *leasing* operacional, o arrendador cede ao arrendatário o direito de uso do bem, obrigando-se a fornecer manutenção e assistência técnica das máquinas, recebendo como contraprestação uma espécie de aluguel mensal, acrescido de valor cobrado pelos serviços prestados e da margem de lucro, com a opção de adquirir o bem ao final pelo valor de mercado. No *leasing* financeiro, uma instituição financeira adquire o bem e o arrenda ao consumidor, optando o arrendatário ao final do contrato pela devolução do bem, renovação da locação ou, ainda, compra pelo preço residual inicialmente ajustado pelas partes. Por sua vez, o *lease back* ou *sale and lease back* é o leasing de retorno, pelo qual na busca por capital de giro uma empresa aliena um bem a uma instituição financeira que o arrenda de volta à mesma empresa.

Percebe-se a partir da sistemática de tais negócios jurídicos que no momento da celebração do *leasing* financeiro e do operacional não há a transferência da propriedade do bem, não há circulação jurídica de mercadoria, razão pela qual o arrendamento mercantil foi expressamente excluído da materialidade do ICMS, *ex vi* do art. 3º, inciso VIII, da LC n. 87/96. Nem mesmo no *lease back* há essa circulação, pois fornecedor e arrendatário do bem são a mesma pessoa.

Não obstante, a operação de importação fundada em contrato de *leasing* internacional ainda permaneceu objeto de discussão, ante a alteração da redação do art. 155, IX, §2º, da Constituição Federal pela Emenda Constitucional n. 33/01, que passou a prever a incidência do ICMS sobre a entrada de bem ou mercadoria “*qualquer que seja sua finalidade*”, invocando-se, assim, que a incidência do ICMS-importação independeria da natureza jurídica do negócio que fundamentou a entrada do bem no país.

Ocorre que, considerando-se a regra-matriz de incidência do ICMS em geral, mesmo no ICMS-importação, sua materialidade requer a realização de operação de *circulação de mercadorias*, compreendida esta como negócio jurídico entre particulares para a transferência de titularidade de mercadorias, isto é, de bens adquiridos com o escopo de serem revendidos com intuito de lucro<sup>9</sup>.

No entanto, o contrato de leasing, ou arrendamento mercantil, apesar de consistir em negócio jurídico, trata-se de mera locação de bem móvel, sem transferência de titularidade entre arrendador e arrendatário, e por isso escapando à incidência do ICMS. Mister ressaltar que o mesmo vale para a *importação* feita pelo intermédio do leasing internacional. Afinal, a não-incidência do imposto independe da origem dos bens, sejam provenientes do exterior ou não, sendo relevante nesse caso apenas que não se perfaz operação de “circulação de mercadoria” e, por conseguinte, tampouco a “importação” que consiste no critério material do ICMS-importação.

Destarte, a importação de equipamento por meio do contrato de leasing, por si só, não consubstancia hipótese de incidência do ICMS-importação, sendo a entrada no país ou o desembaraço aduaneiro apenas o critério temporal da hipótese de incidência, e não o fato jurídico eleito como critério material do imposto. Mesmo no ICMS-importação, para que esteja configurada sua hipótese de incidência, assim como no ICMS em geral, requer-se operação jurídica de circulação de bens ou mercadorias, isto é, mudança de titularidade do arrendador para o arrendatário, o que não ocorre como regra no leasing, simples locação de bem móvel, e sim apenas quando da opção de compra.

A jurisprudência do **Superior Tribunal de Justiça** firmou-se no sentido de que o ICMS não incide sobre operação de *leasing* em que não houve transferência de titularidade do bem, mesmo sendo caso de ICMS-importação, isto é, em que o bem arrendado seja proveniente do exterior (**MC n. 13.236/RJ, j. em 18.12.2012**). Por sua vez, quando na importação feita por *leasing* o bem arrendado se destina ao ativo fixo da empresa importadora, passa a estar caracterizada a circulação mercantil, com mudança

<sup>9</sup>SANTOS, Marcelo Viana, *op. cit.*, pp. 32-34, e Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário – Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 2013, pp. 732-737.

de titularidade do bem, pois nesse caso se faz necessária a opção do arrendatário pela compra do bem, razão pela qual incide o ICMS-importação, que é excepcionado, contudo, quando se tratar de locação de aeronaves, equipamentos e peças adquiridas por empresas de transporte aéreo (**STJ – AgRg nos EARESP n. 83.402/SP, j. 12.12.2012**).

Assim, cumpre ressaltar que caso exercida a opção pela compra, o ICMS-importação admite em sua materialidade a operação de importação tanto de bens quanto mercadorias, ou seja, sem o necessário intuito de revenda, bastando a finalidade de circular como mercadoria, bem de consumo ou bem de produção, tendo em vista o teor do art. 155, §2º, inc. IX, da Constituição Federal, no que se distingue o ICMS-importação do ICMS-mercadoria em geral<sup>10</sup>.

A questão relativa à incidência de ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) sobre a importação realizada por intermédio de arrendamento mercantil também pode ser examinada a partir do próprio quadro de competências tributárias estabelecido pela Constituição Federal de 1988.

A discriminação de competências tributárias, acompanhada da autonomia financeira atribuída às pessoas jurídicas de direito público, são requisitos para a sobrevivência de um sistema federal, sendo que no Brasil sempre se optou por uma repartição rígida das competências, atribuindo-se a cada um dos entes federativos a sua parcela competencial, com a possibilidade de instituição de diferentes figuras impositivas<sup>11</sup>. Nesse contexto, entre os impostos reservados à União Federal deve-se mencionar o “imposto sobre importação” (art. 153, inciso I, Constituição Federal) e entre os impostos exclusivamente estaduais e do Distrito Federal, o “imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação” (art. 155, inciso II, da Constituição Federal).

O Prof. Luís Eduardo Schoueri observa que a rigidez na discriminação das competências impositivas entre os entes tributantes decorre da *teoria das causas*, aplicável não somente no direito privado como também em matéria tributária, e pela qual se deve investigar e ter em mente a justificção econômica de cada espécie exacional, o que conduziu mais recentemente ao desenvolvimento das *teorias do*

<sup>10</sup>SANTOS, Marcelo Viana, *op. cit.*, pp. 58-60.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 342-353.



*sacrifício e do benefício*, ambas com abordagem econômica, mas aquela exigindo o pagamento de tributos para que se possa manter o Estado, e esta última defendendo, sob óptica diversa, a participação do Estado no sucesso do particular, justamente por ter o Estado uma contribuição para o sucesso individual dos agentes privados. À luz da teoria das causas, conclui-se que a figura dos *impostos* se assenta no poder de império do Estado, de um lado, e de outro, na possibilidade do contribuinte, que é revelada pela manifestação de uma capacidade contributiva.

Daí a preocupação com uma rígida discriminação das competências pelo constituinte, que deve atentar à capacidade contributiva e evitar que impostos semelhantes sejam exigidos por mais de uma pessoa jurídica de direito público sobre uma mesma manifestação de capacidade contributiva<sup>12</sup>.

Conforme já alertado neste trabalho, crucial a separação clara do âmbito de incidência do imposto de importação, de competência federal, e do ICMS, de competência estadual que, após a alteração promovida pela EC n. 33/01, teve seu objeto ampliado para incidir também “*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*” (art. 155, IX, alínea a, da Constituição Federal).

Afinal, deve-se reconhecer ao assim chamado ICMS-importação o caráter de uma norma tributária *indutora*, pois tradicionalmente composto de hipótese e consequente, tem em destaque a função indutora, isto é, de intervir sobre o domínio econômico influenciando comportamento no mercado, servindo tanto para corrigir as deficiências do mercado quanto para implementar a Ordem Econômica prescrita na Constituição. Disso decorre que normas como a do ICMS-importação não são dotadas apenas da função arrecadadora comum aos demais impostos, mas também da função extrafiscal de intervenção estatal sobre o domínio econômico, o que impõe ao ICMS-importação um regime próprio. Assim, a interpretação da abrangência do chamado ICMS-importação deve ser feita com cautela, considerando-se que uma legislação simplesmente regional

<sup>12</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, *op. cit.*, pp. 131-155.

poderia produzir efeitos para além das fronteiras do Estado-membro tributante, tendo em vista a intervenção no domínio econômico<sup>13</sup>.

Quanto ao ICMS-mercadorias em geral, tem como justificação econômica para tributação a realização de operação de circulação de mercadorias, compreendida esta como negócio jurídico entre particulares para a transferência de titularidade de mercadorias, isto é, de bens adquiridos com o escopo de serem revendidos com intuito de lucro<sup>14</sup>. Contudo, a nova norma constitucional do art. 155, inciso IX, *a*, passa a prever também como materialidade a conduta de importar bens ou mercadorias do exterior, ou seja, de realizar operações de importação de bens ou mercadorias. Ao contrário do que possa parecer a partir da precária redação do dispositivo, contudo, o fato jurídico ensejador da incidência não será precisamente a entrada do bem no território nacional, correspondendo tal momento apenas ao critério temporal da hipótese, que coincide com a justificação econômica do imposto de importação e não do ICMS-importação.

Por conseguinte, especificamente quanto à operação de *leasing* de bens trazidos do exterior pelo arrendatário, geralmente ao final do prazo contratual este pode devolvê-los ao arrendador no exterior ou exercer a opção de compra, sendo a hipótese de compra a única em que se transfere a titularidade da mercadoria. Assim, o que se deve indagar para se perquirir quanto à incidência da exação é se a circulação de mercadoria caracterizou-se como uma circulação jurídica e não apenas física, isto é, como negócio jurídico apto a transferir a propriedade do bem arrendado, devendo-se atentar à forma contratual de Direito Privado, sem bastar a mera entrada da mercadoria no país.

Afinal, não se deve olvidar que **o ICMS-importação é inegavelmente modalidade de ICMS e, como tal, mantém como materialidade a realização de operação de circulação jurídica de mercadoria, com transferência de sua titularidade, apenas com a peculiaridade de se tributar a operação que se inicie ainda no exterior, acompanhada da entrada da mercadoria no país.**

Tal posição continua predominante no **Supremo Tribunal Federal**, conforme se verifica do recente julgamento do **RE n. 540.829-SP**, julgado em 11.09.2014, que

<sup>13</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, *op. cit.*, pp. 1-40 e 355-358.

SANTOS, Marcelo Viana, *op. cit.*, pp. 32-34. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*, São Paulo: Noeses, p. 732-737.

continua a exigir como materialidade a circulação com mudança na titularidade do bem, o que incorre no mero *leasing* para importação de mercadoria, que implica simples locação de bem móvel. Reiterou, assim, o entendimento já manifestado no **RE n. 461.968/SP**, Rel. Min. Eros Grau, DJ 24.08.2007.

Por fim, uma outra perspectiva pela qual também se deve analisar a questão refere-se à disposição do art. 110 do Código Tributário Nacional<sup>15</sup>, com natureza de lei complementar e, nessa condição, com competência para veicular normas gerais em matéria tributária (art. 146, inciso III, da CF), quando adotada a corrente tricotômica quanto à lei complementar. Referido art. 110 estabelece comando de interpretação das demais normas tributárias, para que não se desnature conceitos de direito privado, tais como circulação jurídica de mercadorias e o conceito de *leasing* ou arrendamento mercantil, o que se exige como garantia da uniformidade do sistema jurídico como um todo.

Saliente-se que, estando em debate a discriminação de competências, o posicionamento predominante no STF não revela uma simples formalidade de se adotar conceitos de Direito Privado, mas novamente a **preocupação com a delimitação do próprio núcleo material e econômico de cada espécie exacional, sob pena de se fazer recair duplamente o exercício da competência tributária sobre uma mesma capacidade contributiva, isto é, a mera entrada de mercadoria, que assim estaria sujeita à bitributação pelo imposto federal e pelo estadual**, vertendo o ICMS-importação em um verdadeiro imposto de importação, caso triunfasse o posicionamento do Min. Gilmar Mendes de tributação independentemente da opção de compra do bem arrendado. Permitir essa incidência significaria introduzir nova espécie tributária totalmente desvinculada da sistemática do ICMS e, ainda, com mesma justificação econômica do imposto de importação, o que confirma que a forma contratual para circulação de mercadorias do exterior para o território nacional não se apresenta irrelevante e identifica o próprio núcleo material do imposto.

Lícito inferir, portanto, que sob todos os ângulos acima analisados, escapa à materialidade do ICMS-importação a operação de importação mediante simples *leasing* internacional em que não há opção de compra, o que configura simples locação de bem móvel sem a circulação jurídica caracterizada pela mudança na titularidade do bem.

<sup>15</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, *op. cit.*, pp. 782-786.

Oportuno também o magistério do Prof. Paulo de Barros Carvalho, ao classificar as hipóteses normativas em *tipos estruturais* e *tipos funcionais*, sendo que nas primeiras somente se irromperá a fenomenologia da incidência a partir da prática de negócio jurídico escolhido pelo contribuinte que efetivamente corresponda à forma normativamente prevista, sob pena de a autoridade administrativa não poder lavrar o lançamento e constituir o crédito tributário, tendo em vista o *princípio da tipicidade cerrada e da legalidade tributária*. Nesse caso, em que certamente se inclui o ICMS-importação, inadmissível a desconsideração das formas adotadas pelo particular, assim como a valoração econômica acerca dos negócios praticados. Já os *tipos funcionais*, em contrapartida, não têm essa composição, sendo o antecedente da regra-matriz de incidência formado apenas pela obtenção de um resultado econômico, independentemente do negócio jurídico praticado.

### **3.2 – A capacidade tributária ativa dos Estados e Distrito Federal para exigir o ICMS-importação**

#### **c) nas importações em geral, no regime de importação por conta própria**

A precisa definição da materialidade do ICMS incidente sobre as importações, com a construção da regra-matriz de incidência, gera reflexos também na fixação do critério espacial e, por conseguinte, no estabelecimento de qual o Estado competente para o ICMS-importação.

Com o escopo de evitar conflitos de competência, o constituinte acabou por explicitar que a capacidade tributária ativa cabe ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria (art. 155, IX, *a*, da CF), que deve ser entendido como aquele a quem a mercadoria estrangeira foi juridicamente remetida.

Assim, pode-se concluir que: i) pouco importa o local onde se dá o desembaraço aduaneiro, que é apenas o instrumento que fixa o instante da importação, sendo o sujeito ativo obtido a partir da localização do sujeito passivo, do destinatário da importação; ii) no caso de importação para terceiros, ainda que haja duas operações, uma de importação pelo importador e outra interna (revenda) ao adquirente, novamente o sujeito ativo da obrigação corresponderá ao Estado onde está situado o destinatário jurídico da importação, atuando o importador como *Trading Company*. Assim, pouco importam os negócios jurídicos posteriores ou as “circulações físicas”, tendo em vista que a tributação recai sobre a “*operação jurídica de importação*”.

Com efeito, como a tributação recai sobre a operação *jurídica* de importação, cabe o ICMS ao Estado onde está localizado o destinatário do negócio, na figura do importador, pouco importando as “circulações físicas” para fins tributários, até porque o dispositivo constitucional não se refere a estabelecimento do destinatário “final”, último adquirente da mercadoria na cadeia circulatória iniciada com a importação. A jurisprudência do **Supremo Tribunal Federal** corrobora o entendimento acima exposto (**RE 396.859/RJ, 1ª T., Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. em 16-11-2004, DJU de 1012-2004**).

A respeito do sujeito ativo de ICMS incidente sobre a importação, no art. 155, inciso IX, *a*, a Constituição Federal é clara ao estabelecer que é devido ao Estado onde estiver situado o *destinatário da mercadoria*, de modo que nem mesmo a legislação complementar pode estabelecer sujeito ativo diverso. Não obstante, a Lei Complementar n. 87/96 no seu art. 11, I, *d*, estabeleceu equivocadamente como local da operação de importação, para fins de determinação do critério espacial e, por conseguinte, do sujeito ativo, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada *física* do bem ou mercadoria importados, conflitando com o dispositivo constitucional que fala em “operação de importação”, conceito diverso de “entrada física” das mercadorias.

Apesar da inegável relevância da legislação complementar, deve ela exercer papel de mecanismo de ajuste da legislação ordinária em consonância com os preceitos constitucionais, mostrando-se como o veículo normativo capaz de pormenorizar as outorgas de competência tributária atribuída às pessoas políticas. Assim, o legislador complementar deve disciplinar as competências tributárias em conformidade com o texto constitucional, e não em conflito.

Em razão da polêmica que se criou quanto à competência estadual para exigir ICMS, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional foi inclusive instada a se manifestar, emitindo o Parecer PGFN/CAT/N. 1.093/97, no mesmo sentido de que o estabelecimento destinatário da mercadoria é o que efetivamente realizou o fato jurídico, ou seja, o estabelecimento importador, pouco importando que a entrada das mercadorias tenha se dado em Estado diverso.

Raciocínio semelhante também foi desenvolvido pela Consultoria Tributária de São Paulo, na Resposta à Consulta n. 277/98, em que o órgão administrativo entendeu que desembaraço aduaneiro corresponde apenas ao aspecto temporal da hipótese de incidência do ICMS, sendo o sujeito ativo, na realidade, o Estado da localização do importador, uma vez que a materialidade consiste em promover *juridicamente* a entrada das mercadorias no território nacional, o que difere da simples entrada física representada pelo desembaraço aduaneiro.

Conforme se percebe, a criticável previsão da Lei Complementar n. 87/96, no seu art. 11, I, *d*, acabou por produzir reflexos simultaneamente tanto para o critério espacial quanto para a sujeição ativa, mas contraria a norma do art. 155, IX, *a*, da CF e da própria LC 87/96, que acolhe a igualdade jurídica entre a entrada física e a simbólica, equiparando-as, de modo que o fato jurídico da importação deve-se reputar praticado não apenas com base na entrada física, mas também na *jurídica*, isto é, o local da operação jurídica de importação, onde estiver localizado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, ainda que a entrada física com o desembaraço aduaneiro tenha se verificado antes em outra localidade.

Em suma, a fim de evitar conflito de competência entre os Estados e Distrito Federal tributantes, a quem a Constituição Federal atribuiu a competência para instituição do ICMS em geral, deve-se reputar como critério espacial da hipótese de incidência do ICMS-importação o local onde é realizado o fato jurídico tributário da operação jurídica de importação, qual seja, os limites geográficos do Estado-membro ou Distrito Federal onde se localizar o estabelecimento destinatário da mercadoria, o que automaticamente resvala na fixação da capacidade tributária ativa do ICMS-importação, sendo sujeito ativo para sua cobrança o Estado-membro ou Distrito Federal onde esteja situado o estabelecimento da empresa de importação.

Não obstante, a jurisprudência do **Superior Tribunal de Justiça** manifesta entendimento contrário, interpretando o texto constitucional de modo a entender como sujeito ativo o Estado-membro do local do estabelecimento onde se localiza o destinatário físico, o destinatário final das mercadorias (**REsp n. 1.190.705/MG**).

## **b) nas importações por conta e ordem de terceiro**

O ordenamento brasileiro prescreve duas formas de importação dos bens do exterior: (i) por *conta própria* ou (ii) por *conta e ordem de terceiro*, ambas as formas reconhecidas e regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal.

Na importação “por conta e ordem de terceiro” (ii) a empresa adquirente da mercadoria contrata intermediária, prestadora de serviços, para que providencie por conta e ordem da contratante o despacho de importação da mercadoria em nome desta, tal como definido no parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa SRF n. 225/2002. Na realidade a importadora que realiza a operação não detém a propriedade dos bens importados, que é transferida diretamente ao comprador brasileiro, de modo que na declaração de importação consta o CNPJ do adquirente, indicado também na fatura comercial, devendo o conhecimento de carga estar consignado ou endossado ao importador contratado, que passa a ter o direito de realizar o despacho aduaneiro e retirar as mercadorias.

Por sua vez, a importação “por conta própria” consiste na operação em que a importadora adquire mercadorias do exterior em seu nome responsabilizando-se com recursos próprios pelo fechamento e liquidação do contrato de câmbio, para em seguida vender tais mercadorias no mercado interno. Vê-se, assim, dois contratos de compra e venda, um entre o fornecedor estrangeiro e a importadora, e outro entre a importadora e a adquirente no mercado interno.

Tendo em vista os traços distintivos, devendo a importação “por conta e ordem de terceiro” evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade alheia, o fato é que na importação “por conta própria” a posterior venda do bem importado no mercado interno, após realizado o desembaraço aduaneiro, é negócio jurídico distinto da importação. Afinal, nesse caso terá a importadora a livre disponibilidade do bem, podendo comercializar a mercadoria importada a quaisquer sujeitos e preço e condições que lhe convierem.

Daí a edição da Lei n. 11.281/2006, no intuito de distinguir as duas modalidades de importação, devendo-se reconhecer que na **importação por encomenda** quem realiza o negócio jurídico de importação é a própria *trading company* (importadora), sendo a empresa que encomenda uma mera adquirente no negócio jurídico posterior realizado no mercado interno<sup>16</sup>.

Por conseguinte, na importação por encomenda seus efeitos fiscais se assemelham aos da importação “*por conta própria*”, na realidade, figurando a importadora (*trading*) como sujeito passivo do imposto, em contraposição aos efeitos fiscais da importação “*por conta e ordem de terceiro*”, em que o sujeito passivo do ICMS-importação acaba sendo a própria empresa adquirente da mercadoria, que é quem consta da declaração de importação (D.I.) e que apenas contrata intermediária, prestadora de serviços, para que providencie o despacho de importação da mercadoria, mas sem chegar a deter a propriedade dos bens importados, que é transferida diretamente ao comprador brasileiro.



## CONCLUSÕES

1 -O ICMS incidente sobre as importações é figura exacional emblemática desde a sua introdução no ordenamento jurídico brasileiro por ocasião da Emenda Constitucional n. 23/83, suscitando debates em razão de sua similitude com o então já existente imposto federal de importação, além das polêmicas envolvendo o *leasing* internacional e a capacidade tributária ativa dos Estados-membros, atentando-se aos traços distintivos entre a importação “*por conta própria*” e “*por conta e ordem de terceiro*”.

2 – A fim de combater o indesejado fenômeno da *bitributação*, que consiste na dupla exigência em face do mesmo sujeito passivo, por entes tributantes diversos, de tributos decorrentes do mesmo fato gerador, o trabalho reconheceu a necessidade de bem delimitar a materialidade do ICMS-importação, imposto estadual, para que não seja confundida com o imposto federal sobre as importações.

3 -Para tanto, o estudo propôs-se a construir a regra-matriz de incidência do tributo, porém sem prescindir da adoção neste trabalho das premissas científicas do Direito como fenômeno comunicacional e constituído pela linguagem competente.

4 – À luz da abordagem teórica adotada, o ICMS incidente sobre a importação foi analisado como uma construção do Direito positivo, introduzido por linguagem com função prescritiva e baseado numa lógica deôntica (do *dever-ser*), irrompendo-se a fenomenologia de sua incidência a partir da constituição do fato jurídico previsto hipoteticamente no antecedente de uma norma jurídica tributária em sentido estrito.

5 – Concluiu-se pela utilização da regra-matriz de incidência como um mínimo irreduzível de significação que serve de instrumento para a compreensão da obrigação tributária. A hipótese de incidência alberga a descrição de um fato por intermédio dos elementos suficientes e capazes para identificá-lo, e que, uma vez ocorrido no mundo social e relatado na linguagem competente, irromperá o vínculo deôntico prescrito no consequente da regra-matriz, exurgindo a obrigação tributária de recolhimento, no caso o ICMS-importação, mediante um ato humano de aplicação da norma geral e abstrata, a saber, a produção de uma norma individual e concreta (lançamento).

6 – Transpondo-se a teoria da regra-matriz de incidência para o ICMS-mercadorias em geral, inicialmente introduzido no ordenamento brasileiro pela EC 18, de 1/12/1965, pode-se concluir que o seu antecedente tem como *critério material* a operação jurídica circulação de mercadorias, com mudança de titularidade, *critério espacial* coincidente com o território dos Estados instituidores e do DF, e o *critério temporal* correspondente à saída das mercadorias do estabelecimento vendedor; no conseqüente encontramos como critério *quantitativo* o valor da operação (base de cálculo), sobre ele aplicadas as porcentagens previstas nas legislações estaduais ou distritais (alíquotas), e como *critério pessoal* os produtores, industriais e comerciantes (sujeito passivo) obrigados ao pagamento do imposto ao Estado-membro ou Distrito Federal competente para a cobrança (sujeito ativo).

7 – Com apoio nos elementos característicos da norma do ICMS em geral, foi possível a construção da regra-matriz de incidência do ICMS-importação, cotejando-se com o texto constitucional e os preceitos da Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir), cujos critérios servem de base para a solução das problemáticas originadas desse tributo. No seu antecedente o *critério material* consiste em importar bens ou mercadorias do exterior, ou seja, realizar operações de importação de bens ou mercadorias do exterior, o *critério espacial* corresponde ao território do Estado-membro ou Distrito Federal onde se localizar o estabelecimento destinatário jurídico da mercadoria, e o *critério temporal* equivale ao momento da entrada jurídica das mercadorias ou bens no estabelecimento do importador, que realiza o fato jurídico tributário; ainda, no conseqüente, encontramos como critério *quantitativo* o valor dos produtos importados (base de cálculo), sobre ele aplicadas as porcentagens previstas nas legislações estaduais ou distritais (alíquotas), e como *critério pessoal* os produtores, industriais e comerciantes (sujeito passivo) obrigados ao pagamento do imposto ao Estado-membro ou Distrito Federal competente para a cobrança (sujeito ativo), que corresponde a onde estiver localizado o estabelecimento do destinatário jurídico dos bens importados.

8 – Uma vez bem definida a materialidade do imposto estadual sobre as importações, foi possível solucionar uma implicação dela decorrente, relativa à importação efetuada por intermédio de arrendamento mercantil (*leasing*). O que se considerou no presente trabalho é que nessa modalidade contratual, quando não há opção de compra, não há circulação jurídica de mercadoria, isto é, negócio jurídico apto a transferir a propriedade do bem arrendado, devendo-se atentar à forma contratual de Direito Privado escolhida pelas partes, sem bastar a mera entrada física da mercadoria no país, até mesmo em observância ao art. 110 do CTN e à teoria das causas de justificação e dos tipos estruturais e funcionais.

9 – A adequada delimitação da materialidade do ICMS-importação também trouxe consequências na solução das incessantes discussões quanto à capacidade tributária ativa, e sujeição ativa da obrigação, permitindo-se fixar o Estado competente para a cobrança do imposto, evitando-se o conflito entre os entes tributantes. Uma vez considerado como fato jurídico tributário a operação jurídica de importação, correspondendo o critério espacial ao local do estabelecimento do destinatário *jurídico* da importação, constatou-se que sujeito ativo para cobrança do ICMS-importação é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, pouco importando o local do desembaraço aduaneiro, o que decorre de norma constitucional expressa, que deve prevalecer sobre a norma conflitante do art. 11, I, d, da LC n. 87/96, de 13-09-1996 (Lei Kandir).

10 -Por fim, após delimitada a materialidade do ICMS-importação e definidos os demais critérios de sua regra-matriz de incidência, este trabalho se propôs a dirimir a controvérsia em torno do sujeito ativo nas importações “*por conta e ordem de terceiro*”, em contraposição às importações “*por conta própria*”, nesta última figurando como sujeito passivo do imposto a importadora (*trading*), a quem é transferida a titularidade das mercadorias, e naquela a própria empresa adquirente da mercadoria, que é quem consta da declaração de importação (D.I.) e que apenas contrata intermediária, prestadora de serviços, para que providencie o despacho de importação da mercadoria, mas sem chegar a deter a propriedade dos bens importados, que é transferida diretamente à empresa brasileira adquirente.

## **BIBLIOGRAFIA**

- CAMPOS, Roberto de Siqueira. Furto de produtos industrializados e a legalidade da exigibilidade do IPI e ICMS *In Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 10, p. 64-114, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *In Guerra Fiscal – reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra-matriz do ICM*. Tese de livre-docência PUCSP, 1981.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo lógico-semântico*, vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. Volume II. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal – reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.
- CRESPI, Carlos Eduardo Correia. Considerações sobre a não-cumulatividade do ICMS e o estorno do crédito em virtude da inidoneidade da documentação fiscal. *In Revista Tributária de Finanças Públicas*, n. 90, p. 60-71. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Imunidades tributárias e impostos de incidência plurifásica, não-cumulativa. *In Revista de Direito Tributário*, n. 05, p. 67-82, 1978.
- GRECO, Marco Aurélio. Conceito de circulação. *In Revista de Direito Público*, n. 2 e 11.
- MACHADO, Hugo de Brito. ICMS e Emenda 33 *In Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 80.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995.
- MENDONÇA, Christine. *A não-cumulatividade no ICMS*. Quartier, 2005. -SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. São Paulo: Editora Atlas, 2000. -SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS nas importações feitas por leasing internacional.
- ICMS questões fundamentais*. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto e Fábio Soares de Melo, p. 217 a 236. São Paulo: MP Editora, 2007. -SIMÕES, Argos Campos. A Guerra Fiscal no ICMS – benefícios fiscais e benefícios não-fiscais. *In Revista de Direito Tributário*, n. 102, p. 53-66, 2008.
- SIMÕES, Argos Campos. *ICMS–importação – Da sujeição ativa no ICMS-importação – Aplicação da moldura interpretativa de Kelsen*. *Revista de Direito Tributário*, n. 103, p. 224-238, 2008.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS-Mercadorias: direito ao crédito – Importação e substituição. *In Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2005, p. 535-552.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.