

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

**O LOCAL DA OPERAÇÃO PARA EFEITOS DA INCIDÊNCIA DO ICMS NAS
IMPORTAÇÕES INDIRETAS**

CARLOS EDUARDO XAVIER DE SOUZA

SÃO PAULO

2015

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

**O LOCAL DA OPERAÇÃO PARA EFEITOS DA INCIDÊNCIA DO ICMS NAS
IMPORTAÇÕES INDIRETAS**

CARLOS EDUARDO XAVIER DE SOUZA

Monografia apresentada como requisito
parcial para a obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário pelo
Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários – IBET

SÃO PAULO

2015

RESUMO

O presente trabalho analisará a regra-matriz de incidência do ICMS nas importações, com atenção especial ao critério pessoal desta exação, especialmente a sujeição ativa do tributo. Será verificado se existe um critério determinado pela ordem constitucional vigente que possibilite, com segurança, definir a quem compete o direito subjetivo de cobrar este tributo, independente de se tratar de importação direta ou indireta. Para tanto, serão analisados separadamente os critérios da regra-matriz de incidência tributária. Na análise dos critérios que compõe a hipótese tributária, serão estudados os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadoria”, e dentro deste contexto, será analisado se a eleição, pelo legislador complementar, do local do destinatário físico como critério espacial encontra fundamento no texto constitucional. Por fim, serão constatados, com base nas premissas anteriormente averiguadas, qual deve ser o critério para aferição do sujeito ativo do ICMS na importação de mercadorias, seja de forma direta ou indireta.

Palavras-chave: ICMS; importação; destinatário físico; destinatário jurídico; sujeito ativo; critério espacial; sujeito passivo; importação indireta; importação por conta e ordem; encomenda

ABSTRACT

This study will examine the incidence matrix-rule of ICMS on imports, paying special attention to personal criteria of this tax, especially the creditor of the tax. It will be checked if there is a specific criteria set by current constitutional order that enables to define, safely, who has the right to charge this tax, regardless of whether it is direct or indirect import. For such objective, we analyzed separately the criteria of the tax's incidence rule-matrix. In the analysis of the criteria that make up the tax hypothesis, it will be studied the concepts of "operation", "circulation" and "merchandise", and within this context it will be examined whether the election, by the complementary legislature, the local of the physical destination as spatial criterion accords to the Federal Constitution. Finally, it will be found, based on the assumptions previously investigated, what should be the criterion for measuring the creditor of ICMS on importation of goods, either directly or indirectly.

Keywords: ICMS; sales tax; VAT; import; physical recipient; legal recipient; tax creditor; spatial criteria; tax debtor; indirect import; import on account of third party; import by order

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO..... | 06 |
| CAPÍTULO I – REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS-IMPORTAÇÃO..... | 08 |
| 1.1 O conceito de regra-matriz de incidência tributária..... | 08 |
| 1.2 Construção da regra-matriz de incidência do ICMS-Importação..... | 10 |
| 1.2.1 Critério Material..... | 10 |
| 1.2.2 Critério Temporal..... | 15 |
| 1.2.3 Critério Espacial..... | 18 |
| 1.2.3.1 Destinatário Físico x Destinatário Jurídico..... | 19 |
| 1.2.4 Critério Pessoal..... | 21 |
| 1.2.5 Critério Quantitativo..... | 23 |
| 1.3 Síntese da regra-matriz de incidência tributária do ICMS-Importação..... | 24 |
| ANÁLISE DOS CRITÉRIOS ESPACIAL E PESSOAL NAS HIPÓTESES DE IMPORTAÇÕES INDIRETAS (POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS OU POR ENCOMENDA)..... | 25 |
| 2.1 Importação por conta e ordem de terceiros..... | 25 |
| 2.1.1 Considerações sobre a importação por conta e ordem de terceiros..... | 25 |
| 2.1.2 Critérios espacial e pessoal do ICMS-Importação nas importações por conta e ordem de terceiros..... | 26 |
| 2.2 Importação por encomenda..... | 28 |
| 2.3 Importações indiretas na legislação específica do ICMS..... | 29 |
| 2.4 Importações indiretas na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal..... | 31 |
| CONCLUSÃO..... | 34 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 36 |

INTRODUÇÃO

Com a Emenda Constitucional nº 33, publicada em 12 de dezembro de 2001, houve significativas alterações no arquétipo constitucional do chamado Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS), estabelecendo-se que este imposto também incide “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”, como prescreve atualmente a alínea “a”, inciso IX, § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal.

Somando-se à alteração constitucional, nos anos subsequentes, houve substantivo crescimento na economia mundial, o que evidentemente, em tempos de globalização, ocasionou a expansão do comércio exterior brasileiro, gerando-se maior riqueza e, conseqüentemente, maior possibilidade de arrecadação tributária.

Com o aumento do comércio exterior e, como parte disto, das importações de bens e mercadorias, os fiscos dos Estados e do Distrito Federal passaram a dar maior atenção a estas operações, cuja tributação gera importantes receitas destinadas aos seus respectivos cofres.

Na ânsia de aumentar cada vez mais suas arrecadações, observamos que os Entes Tributantes competentes para exigir este tributo, com base nos enunciados contidos no direito positivo, têm construído diversas normas jurídicas para fundamentar a exigência tributária, sendo que, no mais das vezes, tais normas revelam-se absolutamente antagônicas, criando cenário de forte insegurança jurídica, haja vista que, muitas vezes, os sujeitos passivos são cobrados do mesmo imposto por dois ou mais Estados e/ou o Distrito Federal.

A economia cada vez mais dinâmica implica também na terceirização de diversas atividades que não constituem o escopo da maioria das pessoas jurídicas, como

por exemplo, a realização de procedimentos fiscais e legais para efetivar a importação de bens e mercadorias do exterior.

Por este motivo, está cada vez mais consolidada a utilização dos serviços de empresas especializadas neste tipo de trabalho, aumentando, assim, o número de importações que são realizadas com a intervenção de terceiros, de forma indireta.

Portanto, entendemos bastante relevante construir, com base em critérios puramente jurídicos, a regra-matriz de incidência tributária do ICMS-Importação que, no nosso entendimento, mais se adequa ao texto constitucional.

CAPÍTULO I – REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS-IMPORTAÇÃO

1.1 O conceito de regra-matriz de incidência tributária

Ao analisar os enunciados prescritivos existentes nos textos legais, o intérprete organiza-os de forma lógica, atribuindo sentido a estes vocábulos e criando proposições de acordo com sua percepção, baseada em seus valores e cultura. Por este motivo, a norma jurídica deve ser entendida como uma construção do intérprete, que atribui conteúdo semântico aos enunciados prescritivos veiculados nos diplomas legais, de natureza sintática.

Sendo de natureza jurídica, a norma representará uma hipótese, de natureza descritiva, ligada a uma consequência, de natureza prescritiva, que deverá existir (dever-ser). A este fenômeno, dá-se o nome de imputação deôntica.

Por sua vez, a regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica em sentido estrito, que define as condições sob as quais determinado evento irradiará efeitos jurídicos, sendo a manifestação da unidade mínima e irredutível do deôntico. Sobre esta unidade irredutível de manifestação do deôntico, abrimos espaço para o importante ensinamento do professor Paulo de Barros Carvalho:

É preciso explicar, contudo, o significado da locução “unidade irredutível de manifestação do deôntico”. É que os comandos jurídicos, para terem sentido e, portanto, serem devidamente compreendidos pelo destinatário, devem revestir um *quantum* de estrutura formal. Por certo que ninguém entenderia uma ordem, em todo o seu alcance, apenas com a indicação da conduta desejada: “pague a quantia de x reais”. Adviriam logo algumas perguntas, e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que nos dá o sentido completo. Supondo identificado o sujeito que deve cumprir o comando, perguntaria este: pagar a quem? Quando? Por quê? Ao atender a tais indagações iríamos perfazendo aquele mínimo irredutível que possibilita a mensagem do direito.”¹

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 42

Podemos inferir, então, que a regra-matriz de incidência tributária constitui em norma jurídica, construída pelo intérprete, que estabelece os critérios básicos para que se possa aferir se determinada conduta, hipoteticamente prevista, deverá desencadear consequência igualmente prevista em abstrato.

Desta feita, na regra-matriz de incidência tributária são definidos o comportamento (critério material) que, realizado, cumulativamente, em determinado local (critério espacial) e momento (critério temporal), descritos hipoteticamente no antecedente (descriptor), deverão ensejar a relação jurídica na qual um sujeito (ativo) tem o direito subjetivo de exigir do outro sujeito (passivo), que, por sua vez, tem o dever de adimplir (critério pessoal) uma prestação de natureza patrimonial, aferida mediante critérios previamente estabelecidos (critério quantitativo). Nesse sentido, mais uma vez valemo-nos das lições de Paulo de Barros Carvalho:

A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. (...)

Efetuada as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descriptor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por um verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).²

Feitas estas breves considerações iniciais a respeito da regra-matriz de incidência tributária, passamos agora a construir os critérios elementares da regra-matriz de incidência do ICMS-Importação.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 612

1.2 Construção da regra-matriz de incidência do ICMS-Importação

1.2.1 Critério Material

Dos cinco critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária, três deles encontram-se alocados na hipótese (antecedente): o critério material, o critério espacial e o critério temporal.

Isso decorre de uma estrutura lógica em que, para que se descreva determinado comportamento, é preciso, além da ação a ser praticada, das coordenadas de tempo e espaço em que tal ação tenha sido praticada, para que seja possível descrever em linguagem, de forma lógica, determinado evento.

Nesse contexto, o critério material corresponde ao núcleo da hipótese tributária, na medida em que nele se encontra o comportamento que deverá ser praticado para que se dê ensejo a uma relação jurídica tributária.

Levando em conta que o objeto do Direito é regulamentar as condutas humanas, toda norma jurídica tem por objeto determinado comportamento que se pretende ver concretizado. Conseqüentemente, não se pode admitir que o núcleo de determinada norma jurídica (como é o caso da regra-matriz de incidência tributária) contenha ações caracterizadas por verbos impessoais ou sem sujeito. Assim, o núcleo da hipótese tributária deverá sempre conter um verbo pessoal, acompanhado de um complemento que possibilite atribuir sentido à conduta descrita na hipótese.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, “o critério material ou objetivo da hipótese tributária resume-se, como dissemos, no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária, vale dizer, sem considerarmos os condicionantes de tempo e de lugar (critérios temporal e espacial)”³.

Estabelecidas as premissas a respeito do critério material, passamos a analisar o núcleo da hipótese normativa do ICMS-Importação.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 472

Para melhor referência, transcrevemos abaixo, *ipsis literis*, o disposto no artigo 155, inciso II, e § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2.º **O imposto previsto no inciso II** atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de **bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica**, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, **cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem** ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (grifos nossos)

Para construir a norma tributária do ICMS-Importação em sentido estrito, entendemos fundamental a análise dos termos “operação”, “circulação” e “mercadoria” que, em verdade, compõe o núcleo da regra-matriz de incidência tributária do ICMS incidente sobre as operações relativas às circulação de mercadorias no mercado interno, que chamaremos de ICMS-ocm⁴.

Esta análise preliminar é pertinente porque o inciso IX, § 2º do artigo 155 da Constituição Federal dispõe que o ICMS incidirá *também* nas importações. Sendo assim, adotamos como premissa que, na interpretação sistemática, com critérios lógicos, o termo “também” indica que a materialidade do imposto incidente nas importações deriva da materialidade “operações relativas à circulação de mercadorias” estabelecida no inciso II do referido artigo. Por isto, pensamos que o ICMS-Importação deverá

⁴ Expressão utilizada por Argos Campos Ribeiro Simões na obra “*ICMS importação: proposta de reclassificação e suas aplicações*” (São Paulo: Noeses, 2014)

guardar consonância com as diretrizes contidas no inciso II do artigo 155 do Texto Constitucional.

Com o conteúdo semântico destes vocábulos (“operação”, “circulação” e “mercadorias”) delineados, abordaremos especificamente o critério material do ICMS-Importação.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o termo “operações” deve ser compreendido como “atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias”⁵. Já para José Eduardo Soares de Melo, operações configuram “a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade). Ninguém fica obrigado a recolher o tributo pelo simples fato de possuir uma mercadoria”⁶.

Já para Argos Campos Ribeiro Simões, “o termo operações pode ser definido conotativamente como *atos com efeitos jurídicos negociais*, assim, envolvendo pessoas diferentes” (grifos do autor)⁷.

Concordamos com estes autores que o vocábulo “operações”, no contexto do ICMS-ocm, deve ser compreendido como ato ou negócio jurídico que implique a transferência de titularidade de uma mercadoria de uma pessoa para outra. Em outras palavras, é necessária a existência de uma *relação jurídica* que tenha por objeto transferir a titularidade de mercadoria.

A circulação, por sua vez, seria a mudança de titularidade jurídica da coisa. Para Paulo de Barros Carvalho, “é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a conseqüente *mudança de patrimônio*”⁸ (grifos nossos). José Eduardo Soares de Melo, enfatizando o caráter jurídico da circulação, complementa ser irrelevante a mera circulação física ou econômica⁹.

Por outro giro, Argos Campos Ribeiro Simões argumenta que “a mudança de titularidade ocorreria com a simples transmissão do poder de disposição sobre a

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 736

⁶ BARRETO, Aires F.; BOTALLO, Eduardo (coordenadores). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 146

⁷ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS importação: proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 76

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 736

⁹ BARRETO, Aires F.; BOTALLO, Eduardo (coordenadores). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 147

mercadoria envolvida no negócio mercantil, desnecessárias as transmissões das faculdades de uso e gozo para o sucesso do material aspecto do imposto estadual”¹⁰.

Neste ponto, é importante a análise do que se entende por transferir a titularidade da coisa.

Segundo o artigo 1.228, do Código Civil, “o proprietário tem a faculdade de *usar, gozar e dispor* da coisa”. Assim, somente será proprietário de alguma coisa a pessoa que tiver, cumulativamente, as três faculdades mencionadas.

Conforme doutrina de Maria Helena Diniz, “o *direito de usar* da coisa é o de tirar dela todos os serviços que ela pode prestar, sem que haja modificação em sua substância” (grifos da autora). O direito de gozar seria a possibilidade de explorá-lo economicamente, enquanto o direito de dispor de uma coisa equivale ao “poder de aliená-la a título oneroso (venda) ou gratuito (doação), abrangendo o poder de consumi-la e o poder de gravá-la de ônus (penhor, hipoteca, servidão etc.) ou submetê-la ao serviço de outrem”¹¹.

Desta forma, levando em conta que, dispondo da coisa, é permitido que determinado sujeito venda uma mercadoria a outro, concordamos com Argos Campos Ribeiro Simões de que a transmissão do direito de disposição da coisa é suficiente para caracterizar a circulação (transferência de titularidade), no âmbito da regra-matriz de incidência do ICMS-ocm.

Por fim, mercadoria pode ser entendida, resumidamente, como bem corpóreo destinado ao comércio. A esse respeito, pensamos que somente após saber a destinação que será dada à coisa é que se poderá afirmar se se trata de mercadoria. Esse é também o pensamento do Professor Paulo de Barros Carvalho, que exemplifica esta ideia afirmando que “é mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não se enquadra nesse conceito, porém, aquela mantida em meu bolso e destinada a meu uso pessoal. Observe-se que não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributo de mercadoria”¹².

¹⁰ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS importação: proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 77

¹¹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro, volume 4: direito das coisas*. 24. ed. reformulada. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 114 e 115

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 737

Portanto, entendemos que o critério material da regra-matriz de incidência do ICMS-ocm é realizar ato ou negócio jurídico que tenha por objeto a transferência de titularidade, a título oneroso, de coisa corpórea destinada ao comércio.

Verificado o critério material do ICMS-ocm, passamos a analisar, especificamente, o critério material do ICMS-Importação.

Pela literalidade do enunciado veiculado na alínea “a” do inciso IX, § 2º, do artigo 155 da Constituição da República, a materialidade do ICMS-Importação seria a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior. Contudo, baseados na interpretação sistemática do direito, entendemos que não se trata do entendimento mais adequado.

Como anteriormente verificado, a espinha dorsal do ICMS-ocm consiste em realizar *operações* de circulação de mercadorias. Ainda que se trate de materialidade com algumas distinções em relação ao ICMS-ocm, deve ser interpretada conforme os parâmetros desta norma-padrão de incidência. Assim, o núcleo da hipótese tributária do ICMS-Importação consiste em *operação* de importação. Não basta a mera entrada da mercadoria. É preciso que exista uma *relação jurídica* entre determinada pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, cujo objeto seja a transferência de titularidade de um bem ou mercadoria estrangeira para a pessoa estabelecida no Brasil.

Neste ponto, afirma Paulo de Barros Carvalho a respeito da importação:

“Importar”, em termos jurídicos, significa trazer produtos originários de outro país para dentro do território brasileiro, com o objetivo de permanência. Tal situação somente se concretiza quando presente uma *operação jurídica* subjacente, não sendo fato jurídico tributário do ICMS a mera entrada no Brasil ou circulação física. O critério material desse imposto é, portanto, *importar mercadorias do exterior*, ou seja, *realizar operações de importação de mercadorias do exterior*, sendo a entrada no território pátrio, pelo desembaraço aduaneiro, apenas a delimitação de tempo em que se considera ocorrido aquele fato básico (grifos do autor)¹³

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 736

Assim, o ICMS-Importação não incide sobre a “entrada” do bem ou mercadoria importados. Trata-se somente do critério temporal da regra-matriz de incidência do ICMS-Importação que, embora sua definição seja atribuição de lei complementar, o constituinte derivado houve por bem determinar já no altiplano da Constituição Federal.

Desta forma, temos que o critério material da regra-matriz de incidência do ICMS-Importação é realizar negócio jurídico, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, que implique a transferência de titularidade para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, a título oneroso, de bem ou mercadoria estrangeiros.

1.2.2 Critério Temporal

Conforme abordado anteriormente, para descrever (ou prescrever) determinado comportamento, é necessário que se diga qual é a ação ou omissão a ser realizada, situando-a no tempo e no espaço, possibilitando a descrição, em linguagem e de forma lógica, de determinado evento.

Neste sentido, o critério temporal é a coordenada, no tempo, que possibilita constatar se determinado fato no mundo fenomênico subsome-se à hipótese tributária prescrita na norma geral e abstrata.

Neste sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho:

Comprendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.¹⁴

Ao estabelecer que o ICMS também incide sobre a “entrada de bem ou mercadoria importados”, a Constituição apenas estipulou o critério temporal da regra-matriz do ICMS-Importação que, embora seja atribuição de lei complementar, tal critério já foi definido em âmbito constitucional.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 331

O artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, dispõe que caberá à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria tributária, especialmente em relação à “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Cabem, neste ponto, algumas considerações sobre a divergência doutrinária a respeito das funções que competem à lei complementar quanto às normas gerais em matéria tributária.

A doutrina divide-se em duas principais correntes: dicotômica e tricotômica. Para os adeptos da corrente dicotômica, as normas gerais de direito tributário devem ser compreendidas como aquelas que dispõem sobre conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar, tendo em vista que a Constituição já traz definições a respeito de temas como materialidades, base de cálculo e contribuintes dos impostos nela definidos. Ademais, lei complementar que veiculasse outras definições que não se relacionassem com a mitigação de conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar estaria ferindo o pacto federativo, bem como a autonomia municipal.

Por outro lado, aqueles que se filiam à corrente tricotômica pensam que, além de estabelecer preceitos para evitar conflitos de competência e estabelecer limitações ao poder de tributar, compete à lei complementar estabelecer definições e parâmetros a respeito de hipóteses tributárias, base de cálculo, sujeitos passivos, e outros aspectos como prescrição e decadência.

Em que pesem os ensinamentos de importantes juristas filiados à corrente dicotômica¹⁵, se o próprio texto constitucional veicula enunciados normativos estabelecendo regras de estrutura que conferem ao legislador complementar a competência para estabelecer definições sobre normas gerais em matéria tributária, especialmente àquelas textualmente mencionadas na Constituição Federal, entendemos que não há que se falar aqui em ofensa ao pacto federativo e à autonomia municipal, na medida em que é a própria Constituição Federal, pelo constituinte originário, que relativiza tais primados.

¹⁵ Paulo de Barros Carvalho é um dos expoentes da corrente dicotômica, que faz fundamentada crítica a respeito deste tema em CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 253-260

Assim, concluímos que é matéria de lei complementar instituir, em norma geral, o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, com as delimitações estabelecidas pelas disposições constitucionais, evidentemente.

No caso do ICMS-Importação, o próprio texto constitucional delimita a discricionariedade do legislador complementar ao estabelecer que o critério temporal é a entrada dos bens ou mercadorias importados.

Roque Antonio Carrazza afirma que o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária do ICMS-Importação, “*longe de ser a **entrada física**, no território brasileiro, das mercadorias ou bens, é sua **efetiva entrada no estabelecimento destinatário**” (grifos do autor)¹⁶.*

Pensando de forma similar, Marcelo Viana Salomão entende que “o real momento de incidência é a entrada da mercadoria, do bem ou do serviço no estabelecimento”¹⁷.

Contudo, ousamos divergir dos nobres doutrinadores. Adotada a premissa de que a materialidade do ICMS-Importação consiste no negócio jurídico de importação, pensamos que a entrada da mercadoria no território brasileiro consiste no momento adequado para que se tenha a incidência do ICMS-Importação. Se a materialidade do tributo não está atrelada à entrada da mercadoria no estabelecimento do importador brasileiro, pensamos que o critério temporal também não está vinculado a esta circunstância.

Relembrando a citação a Paulo de Barros Carvalho no item anterior, a materialidade do imposto é realizar operações de importação de mercadorias do exterior, sendo a entrada no território nacional, por meio do desembarço aduaneiro, somente “a delimitação de tempo em que se considera ocorrido aquele fato básico”¹⁸.

Deste modo, ao estabelecer o critério temporal da norma-padrão de incidência, o artigo 12, IX, da Lei Complementar nº 87/1996, preconiza que o ICMS-Importação incide no momento “do desembarço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior”. Acreditamos que equiparar o momento da entrada do bem ou mercadoria

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed., rev. e ampl., até a Emenda Constitucional 52/2006 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 66

¹⁷ SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na Importação*. São Paulo: Atlas, 2006, p. 76

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 736

importada ao momento de sua nacionalização encontra consonância com o texto constitucional.

1.2.3 Critério Espacial

Além de descrever a ação ou omissão e a coordenada no tempo, para que possa ocorrer a incidência de determinada hipótese tributária ao fato que a ela se subsume, é primordial também que seja estabelecida uma referência no espaço.

Logo, o critério espacial é a coordenada no espaço que possibilita verificar se determinado fato no mundo fenomênico subsume-se à hipótese tributária abstratamente prevista.

Conforme Paulo de Barros Carvalho, o critério espacial da hipótese tributária pode fazer menção a (i) determinado local para a ocorrência do fato típico; (ii) áreas específicas, em que o fato só ocorrerá se estiver geograficamente contido nestas; e (iii) critério bem genérico, que abrange o território total da pessoa política instituidora do tributo.¹⁹

Passamos agora a analisar qual é o critério espacial da regra-matriz de incidência do ICMS-Importação.

A digressão a respeito da divergência doutrinária sobre a abrangência de funções da lei complementar em matéria tributária, realizada no ponto anterior, ganha ainda mais relevo nesta etapa do estudo.

Respeitadas as divergências entre os doutrinadores, cremos que todos não de concordar que a definição do critério espacial de regra-matriz de incidência tributária tem o condão de definir a hipótese tributária do tributo, como também o de evitar conflitos de competência em matéria tributária. Desta forma, acreditamos que, por questão de coerência com o pensamento de ambas as correntes doutrinárias (dicotômica e tricotômica), a definição do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária é matéria de lei complementar.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 329

Neste sentido, a Lei Complementar nº 87/1996, em seu artigo 11, alínea “d”, dispõe da seguinte forma, *in verbis*:

“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

d) importado do exterior, *o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;*”

A Lei Complementar nº 87/1996, ao definir o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária, definiu que a entrada *física* da mercadoria importada no estabelecimento determina, para efeitos da incidência do ICMS-Importação, onde se considerara ocorrido o fato jurídico tributário.

Contudo, é de se questionar: qual discricionariedade tinha o legislador complementar para estabelecer tal critério? O critério adotado é compatível com o disposto no artigo 155, § 2º, IX, alínea “a”, da Constituição Federal?

1.2.3.1 Destinatário Físico x Destinatário Jurídico

No caso do ICMS-Importação, o artigo 155, § 2º, IX, alínea “a”, da Constituição Federal dispõe que o ICMS incidirá 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, assim como sobre o serviço prestado no exterior, *cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço*”.

Ao abordar o critério material da regra-matriz de incidência do ICMS-Importação, afirmamos que o núcleo da hipótese tributária é realizar *negócio jurídico*, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, que implique a transferência de titularidade para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, a título oneroso, de bem ou mercadoria estrangeiros.

Retomamos tal raciocínio para lembrar que é essencial, para a ocorrência do fato jurídico tributário do ICMS-Importação, a existência de um negócio jurídico. Desta feita, a pessoa estabelecida no Brasil, que celebrou o negócio jurídico com pessoa estrangeira, em que esta se obrigou a dar determinada coisa, é a destinatária da mercadoria importada.

Consequentemente, a locução “domicílio ou estabelecimento do destinatário” deve ser entendida como o local onde se encontra, no Brasil, a pessoa física ou jurídica que celebrou a operação (negócio jurídico) de importação.

Da mesma forma entende Argos Campos Ribeiro Simões, que mesmo considerando existirem regras-matrizes de incidência tributária distintas para o ICMS sobre a importação de mercadorias e sobre a importação de bens, leciona que “o ponto de contato entre as duas materialidades está no negócio jurídico da *importação* que é comum aos dois impostos” (grifos do autor)²⁰.

Sendo assim, entendemos que o critério espacial da regra-matriz do ICMS incidente sobre as importações, por determinação constitucional, é local do domicílio da pessoa que celebrou o *negócio jurídico* de importação. Em outras palavras, o local do destinatário jurídico do bem ou mercadoria importados. Entendemos que, numa análise sistemática do sistema constitucional tributário, somente o critério do destinatário jurídico se coaduna com o disposto no artigo 155, § 2º, IX, alínea “a”, da Constituição Federal.

Desta forma, o enunciado prescritivo que define como local da operação, para fins de incidência do ICMS-Importação, o local do estabelecimento onde ocorrer a entrada física do bem ou mercadoria importado carece de fundamento de validade, e assim, deve ser declarado inconstitucional.

Do mesmo modo pensa Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar que:

Efetuados esses esclarecimentos, convém apontar a incompatibilidade do disposto no artigo 11, inciso I, alínea *d*, da Lei Complementar n. 87/96, com o perfil constitucional do ICMS incidente sobre operações de importação. O legislador complementar, deixando-se levar pela aparente indicação da

²⁰ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS importação: proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 153

“entrada do bem ou mercadoria importados” como conteúdo material desse imposto, determinou, equivocadamente, considerar-se local da operação importadora o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física. Prescrição desse teor, entretanto, além de afrontar o Texto Magno, abriga contradição interna: no *caput* do dispositivo reconhece que o fato jurídico tributário consiste na prática de “operação”, mas na alínea *b* do inciso I exige, para sua concretude, “entrada física”. Logo, é inconsistente a estipulação ali contida, não encontrando fundamento na ordem jurídica constitucional vigente.²¹

Além disto, a adoção deste critério torna-se ainda mais incoerente quando se estabelece como critério temporal da regra-matriz de incidência tributária o momento do desembaraço aduaneiro. Ora, se o momento da incidência é o desembaraço aduaneiro, como poderia ser definido, neste instante, o local da operação, se a mercadoria ainda não entrou fisicamente em nenhum estabelecimento comercial?

1.2.4 Critério Pessoal

Nesta fase do estudo, adentramos a análise dos critérios que definem o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária.

Verificada a ocorrência do fato que se subsume à hipótese tributária, dar-se-á ensejo a uma relação jurídica em que um sujeito ativo terá o direito subjetivo de exigir uma prestação pecuniária, calculada de acordo com critérios previamente definidos, de determinado sujeito passivo, que terá o dever jurídico de cumpri-la.

Em outras palavras, no conseqüente da regra-matriz tributária se estabelece, abstratamente, a obrigação tributária que será desencadeada ao ser verificado, no plano concreto, o fato jurídico tributário anteriormente previsto na hipótese tributária.

O critério pessoal define as pessoas que integram esta relação jurídica tributária: uma na condição de sujeito ativo, com o direito subjetivo de exigir a prestação, outra na condição de sujeito passivo, com o dever jurídico de adimplir a obrigação.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 768

Passamos então a analisar, especificamente, o critério pessoal (sujeito ativo e passivo) da regra-matriz de incidência tributária.

Estabelecido que o critério espacial da regra-matriz de incidência do ICMS-Importação é o local do domicílio da pessoa que celebrou o negócio jurídico de importação, o caminho fica livre para analisarmos a sujeição ativa e passiva deste tributo.

Rememorando o disposto no artigo 155, § 2º, IX, alínea “a”, da Constituição Federal, foi estabelecido que o ICMS incidente na importação é exigível pelo Estado onde está localizado o destinatário do bem ou mercadoria importada.

Ao tratarmos do critério espacial, concluímos que o vocábulo “destinatário” deve ser interpretado como aquele que celebrou o negócio jurídico para a importação do bem ou mercadoria. Em outras palavras, o destinatário jurídico.

Corroborando nosso entendimento, Paulo de Barros Carvalho afirma que:

Procurando elucidar o assunto e *evitar conflitos de competência*, explicitou o constituinte que o ICMS incidente sobre operações de importação de mercadorias “caberá ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria”. Por destinatário deve-se entender o adquirente, importador, aquele a quem a mercadoria estrangeira foi juridicamente remetida, sob pena de a interpretação ser conflitante com outros dispositivos constitucionais. (grifos nossos)²²

Em vista disto, o sujeito ativo do ICMS-Importação é o Estado onde se encontra o destinatário jurídico do bem ou mercadoria importado, e por consequência, será sujeito passivo a pessoa que celebra negócio jurídico para adquirir, do exterior, determinado bem ou mercadoria, para quem será transferida a titularidade (disponibilidade) da coisa.

b

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 766

1.2.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo é aquele que define qual é o montante da prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, em razão da obrigação tributária estabelecida por conta da ocorrência do fato jurídico tributário.

O critério quantitativo é subdividido entre a base de cálculo e a alíquota. Pensamos ser interessante valermos-nos da lição valiosa de Paulo de Barros Carvalho:

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do *debitum* tributário. Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, com que ela se conjuga, ganha também, foros de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra.²³

A base de cálculo seria a medida da intensidade do critério material para que, conjugado com a alíquota, se possa dimensionar o montante da prestação tributária. Justamente por isso, a base de cálculo teria o condão de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material previsto na hipótese de incidência²⁴.

A alíquota, por sua vez, é o fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo²⁵. A Constituição Federal não estabelece que a alíquota deva ser, em todos os casos, estabelecida em lei complementar, ao contrário do que ocorre com a base de cálculo. Sua definição, via de regra, é de competência da lei instituidora do tributo.

De acordo com o artigo 155, § 2º, XII, alínea “i”, da Constituição Federal, compete à lei complementar “fixar a base de cálculo, *de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço*”.

Embora já existisse a previsão, no texto constitucional, de que cabe à lei complementar a determinação das bases de cálculo dos impostos, no caso do ICMS, também foi estabelecido que o montante do imposto também deve integrar a base de cálculo do imposto nas importações.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 398

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 400

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 418

O artigo 13, V, da Lei Complementar nº 87/1996, por sua vez, determina que a base de cálculo do ICMS-Importação é composta pela soma das seguintes parcelas: o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação; imposto de importação; imposto sobre produtos industrializados; imposto sobre operações de câmbio quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

Parece-nos que tal base de cálculo não reflete adequadamente a materialidade do imposto. Isso porque, nos casos em que a materialidade do imposto consiste em operações de importação de bens ou mercadorias, o parâmetro utilizado pela Constituição é o valor aduaneiro da coisa. Tal medida é confirmada pela série de tratados internacionais que o Brasil incorporou ao seu direito interno.

Ainda que o constituinte tenha previsto que, no caso do ICMS, o montante do imposto devido na importação integraria a base de cálculo, entendemos que não foi dado ao legislador complementar a liberdade de incluir, na base de cálculo do tributo, nada além do valor aduaneiro do bem ou mercadoria e o próprio montante do imposto, em razão do cálculo por dentro.

Desta forma, temos que a base de cálculo estabelecida pelo artigo 13, V, da Lei Complementar nº 87/1996 ultrapassa as delimitações veiculadas na Constituição, razão pela qual carece de fundamento de validade e, conseqüentemente, revela-se inconstitucional.

A alíquota do ICMS-Importação deve ser definida conforme a legislação estadual do ICMS. Em regra, tem-se adotado, para o bem ou mercadoria importado, a mesma alíquota que se aplica nas operações internas²⁶.

1.3 Síntese da regra-matriz de incidência tributária do ICMS-Importação

Após a análise dos cinco critérios que compõe a regra-matriz de incidência tributária do ICMS-Importação, podemos sintetizá-la da seguinte forma: dado o fato de realizar ato ou negócio jurídico, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, que implique a transferência de titularidade para pessoa física ou jurídica

²⁶ O Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (Decreto nº 45.490/2000) institui, no artigo 52, I, que a alíquota do imposto, salvo exceções previstas nos artigos 53, 54, 55 e 56-B, é 18%, nas operações ou prestações internas, *ainda que iniciadas no exterior*.

residente ou domiciliada no Brasil, a título oneroso, de bem ou mercadoria estrangeiros, com o respectivo desembaraço aduaneiro, sendo o local da operação o domicílio da pessoa que celebrou o negócio jurídico, deverá esta pessoa recolher o ICMS, calculado sobre o valor aduaneiro do bem ou mercadoria, à alíquota determinada pela legislação ordinária, para a Unidade da Federação onde está localizado.

CAPÍTULO II – ANÁLISE DOS CRITÉRIOS ESPACIAL E PESSOAL NAS HIPÓTESES DE IMPORTAÇÕES INDIRETAS (POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS OU POR ENCOMENDA)

2.1 Importação por conta e ordem de terceiros

2.1.1 Considerações sobre a importação por conta e ordem de terceiros

A Constituição Federal, em seu artigo 22, VIII, estabelece que é competência privativa da União legislar sobre comércio exterior. Desta forma, embora se tenha tributos que não são de competência da União incidindo sobre operações de importação, somente ela é competente para regulamentar as formas e os procedimentos administrativos que deverão ser observados para a efetivação da importação.

Por sua vez, o artigo 80, I, da Medida Provisória nº 2185-35/2001, com redação dada pela Lei nº 12.995/2014, delega à Receita Federal o estabelecimento de requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro.

Tal regulamentação foi feita por meio da Instrução Normativa SRF nº 225/2002, que no artigo 1º, parágrafo único, define importador por conta e ordem como sendo “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”.

De antemão, é possível perceber que o importador por conta e ordem é um prestador de serviços, que assessora o adquirente da mercadoria com os procedimentos

relativos ao despacho aduaneiro, podendo, inclusive, auxiliar na intermediação do negócio jurídico que é celebrado entre o vendedor localizado no exterior e a pessoa residente ou domiciliada no Brasil que adquire a mercadoria estrangeira.

Assim sendo, nota-se que o importador por conta e ordem, ainda que se responsabilize pelo desembaraço aduaneiro, não terá a disponibilidade do bem ou da mercadoria importada.

2.1.2 Critérios espacial e pessoal do ICMS-Importação nas importações por conta e ordem de terceiros

Durante a análise da regra-matriz de incidência do ICMS-Importação, estabelecemos que o critério espacial é o local do domicílio da pessoa que *celebrou o negócio jurídico* de importação.

Na importação por conta e ordem de terceiros, como prescreve o artigo 1º, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 225/2002, o importador figura como mero prestador de serviço, que se responsabiliza pelo desembaraço aduaneiro e, eventualmente, assessora o adquirente do bem ou mercadoria na intermediação comercial.

Destarte, fica evidente que o negócio jurídico de importação é celebrado entre o vendedor estrangeiro (exportador) e o adquirente, que por sua vez, contrata os serviços de assessoria da pessoa jurídica importadora.

Esta pessoa jurídica prestadora do serviço não terá, em momento algum, disponibilidade sobre o bem ou mercadoria importada, pois a titularidade da coisa foi transferida ao adquirente, incumbindo-se a importadora, primordialmente, a realizar os procedimentos aduaneiros.

Portanto, nos casos de importação por conta e ordem de terceiros, o critério espacial do fato jurídico tributário é o local onde se encontra o adquirente do bem ou mercadoria importado, que foi quem celebrou o negócio jurídico relativo à aquisição de bem ou mercadoria do exterior. Por via de consequência, o sujeito ativo desta exação é o Estado onde se encontra o adquirente da mercadoria, que por sua vez, será o sujeito passivo da obrigação tributária.

Para melhor elucidação, suponhamos o seguinte exemplo: estabelecimento atacadista localizado no Estado de Goiás contrata os serviços de uma *trading company* estabelecida em Pernambuco para que realizasse, por sua conta e ordem, a importação de mercadorias adquiridas de uma indústria localizada na África do Sul.

O desembaraço das mercadorias importadas do país africano foi realizado na alfândega do Porto de Santos, em São Paulo.

No entanto, durante o transporte internacional das mercadorias, o estabelecimento goiano celebrou com um estabelecimento varejista localizado no Rio de Janeiro negócio jurídico de compra e venda das mercadorias importadas, solicitando ao importador que, após o desembaraço, tais mercadorias fossem remetidas diretamente ao estabelecimento fluminense, por questões logísticas.

Cumpra agora verificar, neste tipo de operação comercial relativamente comum numa economia dinâmica e globalizada, a quem compete o ICMS-Importação.

Firmes no pressuposto estabelecido anteriormente, afirmamos, com segurança, que o local da ocorrência do fato jurídico tributário do ICMS-Importação é o estabelecimento atacadista localizado em Goiás. Isso porque foi este estabelecimento quem celebrou, com pessoa jurídica sul-africana, o negócio jurídico para aquisição das mercadorias do exterior. Conseqüentemente, o Estado de Goiás é o sujeito ativo da obrigação tributária que deverá ser adimplida pelo estabelecimento adquirente localizado em seu território.

O importador pernambucano não pode figurar no polo passivo dessa relação jurídica tributária porque, embora tenha sido o responsável pelo desembaraço aduaneiro, não foi a ele transferida a titularidade das mercadorias, de modo que este estabelecimento nunca teve disponibilidade das coisas.

Por fim, também não pode ser considerado sujeito passivo do ICMS-Importação o estabelecimento varejista do Rio de Janeiro, pois adquiriu as mercadorias do estabelecimento goiano, configurando, portanto, uma operação interestadual de Goiás para o Rio de Janeiro, ainda que simbólica, incidindo neste caso o ICMS-ocm conforme a legislação do Estado de Goiás (estabelecimento de origem da operação interestadual).

2.2 Importação por conta e ordem de terceiros

Determina o artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 que “a importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros”.

Este tipo de importação, denominado importação por encomenda, é disciplinado pela Instrução Normativa SRF nº 634/2006, cujo artigo 1º, parágrafo único, preconiza que “não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente”.

Da análise destes dois dispositivos, nota-se que, ao contrário da importação por conta e ordem de terceiros, a pessoa jurídica responsável pela importação é aquela que celebra o negócio jurídico para aquisição de bem ou mercadoria no exterior. Seu compromisso contratual com o encomendante é *revender* tais mercadorias que foram importadas.

A pessoa jurídica importadora é quem figura na relação jurídica de importação, de modo que a titularidade do bem ou mercadoria importado lhe é transferida (somente pode vender determinada coisa aquele que dela dispõe juridicamente).

Retomando a premissa estabelecida neste estudo de que o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do ICMS-Importação é o local do estabelecimento que celebrou o negócio jurídico de importação, de modo que lhe foi transferida a titularidade do bem ou mercadoria importado, concluímos que, no caso das importações por encomenda, o local da operação, para fins de incidência do ICMS-Importação, é onde se encontra estabelecida a pessoa jurídica importadora.

Isto porque, nesta situação, é ela quem, com seus próprios recursos, celebrando negócio jurídico de compra e venda de bem ou mercadoria do exterior, assume a titularidade da coisa.

Assim, o contrato da pessoa jurídica importadora com a encomendante não tem interferência na operação de importação, firmada com o exportador estrangeiro. A obrigação contratual assumida pela pessoa jurídica importadora com a encomendante é

a de revender mercadorias por ela importadas. Assim, a operação comercial subdivide-se em duas etapas:

- 1) Pessoa jurídica importadora celebra negócio jurídico de importação para adquirir a mercadoria do exterior;
- 2) Por conta do contrato celebrado com o encomendante, promove a venda das mercadorias importadas ao encomendante.

Na primeira etapa, ocorre o fato jurídico tributário do ICMS-Importação, que será devido ao Estado onde está localizada a pessoa jurídica importadora. Na etapa seguinte, ocorre uma operação de venda de mercadorias em âmbito nacional (interna ou interestadual), devendo o ICMS-ocm ser exigido conforme determinado na legislação estadual.

2.3 Importações indiretas na legislação específica do ICMS

Ainda não há, na legislação de âmbito nacional, enunciados prescritivos que tratem especificamente da incidência do ICMS nas operações de importação por conta e ordem de terceiros e por encomenda.

No entanto, com vistas a dirimir antigo conflito de competência em operações desta natureza, os Estados de São Paulo e Espírito Santo celebraram, no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, o Protocolo ICMS nº 23/2009, que procura disciplinar a quem competirá o ICMS-Importação nas operações realizadas por conta e ordem de terceiros e por encomenda.

O protocolo estabelece que “nas operações de importação de bens ou mercadorias do exterior promovidas por estabelecimentos situados no Estado do Espírito Santo ou de São Paulo, *por conta e ordem de adquirentes situados no outro Estado, na forma estabelecida na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e nas Instruções Normativas SRF nºs 225, de 18 de outubro de 2002, e 247, de 21 de novembro de 2002*, o recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS

relativo à operação *deverá ser efetuado pelo estabelecimento importador em favor do Estado de localização do adquirente*".

Além disso, definiu-se importação por conta e ordem de terceiro qualquer importação aquela em que sejam utilizados recursos do adquirente, inclusive adiantamentos para quaisquer pagamentos relativos a essa operação.

Ainda que se cogite que estaria se estabelecendo critérios da regra-matriz de incidência tributária por meio de atos normativos executivos, pensamos que tal enunciado apenas elucida o critério pessoal do ICMS nas importações por conta e ordem de terceiros. Isso porque, como afirmado acima, o critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ICMS-Importação, nos casos de importação por conta e ordem de terceiros, é o local onde se encontra o adquirente do bem ou mercadoria importado, que foi quem celebrou o negócio jurídico relativo à aquisição de bem ou mercadoria do exterior. Logo, o sujeito ativo é o Estado onde se encontra o adquirente da mercadoria.

Sendo assim, consideramos que a disposição contida na Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 23/2009, que estabelece ser o Estado de localização do adquirente o sujeito ativo do ICMS nas importações por conta e ordem de terceiros se adequa aos preceitos constitucionais do imposto, e por isso, são dotadas de fundamento de validade.

Por outro lado, na importação por encomenda, "o sujeito ativo da obrigação tributária é o Estado de localização do importador por encomenda, mesmo que o encomendante esteja situado no outro Estado, desde que tenha ocorrido a entrada física do bem ou da mercadoria importada do exterior no estabelecimento do importador", conforme a Cláusula Quinta, I, do Protocolo ICMS nº 23/2009.

Ademais, considera-se importação por encomenda, segundo a Cláusula Quarta, § 1º, do referido Protocolo, aquela que, dentre outros requisitos, seja promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para *revenda* a encomendante predeterminado, devidamente habilitado nos termos da Instrução Normativa SRF nº 650, de 12 de maio de 2006, e que seja realizada *sem quaisquer recursos ou adiantamentos*, mesmo que a título de garantias de pagamento do encomendante.

Interessante atentar que, além da menção à importação para posterior revenda, foi enfatizado que a operação a ser realizada pela pessoa jurídica importadora, para configurar importação por encomenda, não pode envolver qualquer tipo de adiantamento ou recursos do encomendante, ainda que se trate de garantia do pagamento.

Tal disposição evidencia que é mesmo a pessoa jurídica importadora que celebra o negócio jurídico de importação, devendo assumir todo o risco da operação.

Apenas ressalvamos a inserção, neste dispositivo, a adoção do critério da entrada física no estabelecimento do importador para que se estabeleça o local da operação do fato jurídico tributário do ICMS-Importação. Conforme anteriormente abordado nesse trabalho, discordamos radicalmente deste critério, de modo que, independentemente da ocorrência da entrada física ou da mercadoria, o local da operação, para fins de incidência deste tributo, será sempre o do estabelecimento responsável pela celebração do negócio jurídico que tem por objeto a importação de mercadoria do exterior.

2.4 Importações indiretas na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Não são muitas as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal quanto à sujeição ativa do ICMS-Importação, nas importações indiretas. A seguir, destacamos aquelas que são consideradas as mais relevantes.

Recurso Extraordinário nº 299.079/RJ

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA "A" DO INCISO IX DO § 2º DO ART. 155 DA MAGNA CARTA. ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR. O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea "a" do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário desprovido.

(RE 299079, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Primeira Turma, julgado em 30/06/2004, DJ 16-06-2006 PP-00020 EMENT VOL-02237-03 PP-00461 RTJ VOL-00200-03 PP-01356 LEXSTF v. 28, n. 331, 2006, p. 268-275)

Neste caso, tratava-se de operação de importação promovida por estabelecimento localizado no Estado de Pernambuco, para revender tais mercadorias a estabelecimento localizado no Rio de Janeiro, tendo as mercadorias sido desembaraçadas em território fluminense e, em seguida, remetidas diretamente ao estabelecimento comprador das mercadorias revendidas.

O relator do recurso, Ministro Carlos Britto, fundamentou seu voto argumentando que "quando a operação se inicia no Exterior, o ICMS é devido ao Estado em que está localizado o *destinatário jurídico* do bem, isto é, o importador" (grifos nossos).

Conforme as premissas adotadas até agora, concordamos com o entendimento adotado pelo Supremo neste caso, de que o imposto é devido ao Estado onde se encontra o estabelecimento responsável pelo negócio jurídico da importação.

Recurso Extraordinário nº 268.586/SP

ICMS - MERCADORIA IMPORTADA - INTERMEDIACÃO - TITULARIDADE DO TRIBUTO. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços cabe ao Estado em que localizado o porto de desembarque e o destinatário da mercadoria, não prevalecendo a forma sobre o conteúdo, no que procedida a importação por terceiro consignatário situado em outro Estado e beneficiário de sistema tributário mais favorável

(RE 268586, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 24/05/2005, DJ 18-11-2005 PP-00010 EMENT VOL-02214-2 PP-00372)

Segundo relatado no acórdão, foi celebrado um “acordo comercial FUNDAP” entre um adquirente de mercadorias importadas situado no Estado de São Paulo e uma pessoa jurídica importadora estabelecida no Espírito Santo, cabendo a esta promover o desembaraço aduaneiro das mercadorias, ficando como consignatária das mercadorias,

atuando como intermediária da importação, ficando o estabelecimento adquirente obrigado, por contrato, a reembolsar a importadora de todos os dispêndios necessários para realização da importação.

Foi demonstrado também, pelo contrato celebrado entre as partes, que a adquirente da mercadoria se responsabilizaria pelo ajuste da compra da mercadoria do exterior.

Neste cenário, a Primeira Turma do STF, pelo voto vencedor do Ministro Cezar Peluso, entendeu que a exigência do tributo caberia ao Estado de São Paulo, pois nesta Unidade da Federação se localizava o estabelecimento que celebrou o negócio jurídico de importação, embora os procedimentos relativos ao desembaraço aduaneiro tenham sido promovidos pela pessoa jurídica importadora capixaba.

Fundados nos pressupostos estabelecidos até o momento, concordamos com a decisão da Suprema Corte, haja vista ter sido consignado, nos autos, a ocorrência de importação por conta e ordem de terceiros.

CONCLUSÃO

Após analisarmos todos os critérios que compõe a regra-matriz de incidência do ICMS-Importação, concluímos que sua materialidade consiste na celebração de negócio jurídico de importação de bens ou mercadorias – de aquisição de mercadorias do exterior.

Esta premissa orienta toda a análise dos demais critérios da norma-padrão de incidência do ICMS-Importação. Tratando dos critérios espacial e pessoal, que foram aqueles que focamos neste estudo, constatamos que a definição do local da operação, que influencia na eleição de ambos critérios, deve levar em conta onde se encontra a pessoa, física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, que celebrou o negócio jurídico de importação de bens ou mercadorias, cuja titularidade a ela foi transferida. Em outras palavras, o local onde se encontra o destinatário jurídico dos bens ou mercadorias importados.

A definição de que somente o local onde está o destinatário jurídico, automaticamente, descarta critérios alheios a esta premissa, como a entrada física do bem ou mercadoria importada ou a pessoa responsável pelo seu desembaraço aduaneiro. Para que se definam os sujeitos da obrigação tributária pertinente ao ICMS-Importação, interessa exclusivamente verificar quem foi o destinatário jurídico da mercadoria – quem celebrou o negócio jurídico de importação.

Acreditamos também que a eleição deste critério determina, com clareza, quem são os sujeitos ativo e passivo do ICMS-Importação, independentemente da operação ter sido realizada de forma direta ou indireta.

Com isso, nas importações por conta e ordem de terceiros, em que a pessoa jurídica importadora atua como mera intermediadora, assessorando a adquirente nos procedimentos aduaneiros e fiscais, e até mesmo na negociação comercial, o imposto deverá ser recolhido aos cofres do Estado onde se situa o estabelecimento adquirente do bem ou mercadoria. A pessoa jurídica importadora, nesta modalidade, não tem disponibilidade sobre as coisas importadas.

Por outro lado, nas importações por encomenda, em que a pessoa jurídica importadora celebra o negócio jurídico de importação, com a titularidade dos bens ou mercadorias importados sendo a ela transferida, o imposto deverá ser pago ao Estado onde ela se encontra estabelecida. A transferência da mercadoria ao encomendante configura operação de venda no mercado interno, devendo ser tributada pelo ICMS-com, de acordo com a legislação estadual.

Tais conclusões, como vimos, também tem sido adotadas pelo Supremo Tribunal Federal na análise de casos concretos, sedimentando-se o entendimento de que o critério constitucional para definição do local da operação no ICMS-Importação é o local onde se encontra o destinatário jurídico dos bens ou mercadorias importadas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BARRETO, Aires F.; BOTALLO, Eduardo (coordenadores). Curso de iniciação em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 24^a ed. rev., ampl. e atual, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11. ed., rev. e ampl., até a Emenda Constitucional 52/2006 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas posteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2006
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 24^a edição, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 5^a edição, 2013.
- DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, volume 4: direito das coisas. 24. ed. reformulada. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SALOMÃO, Marcelo Viana. ICMS na Importação. São Paulo: Atlas, 2006.
- SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. ICMS importação: proposta de reclassificação e suas aplicações. São Paulo: Noeses, 2014.
- ZOTELLI, Valéria. Sujeito ativo do ICMS Importação: para qual Estado deve ser recolhido o imposto?. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 4052, 5 ago. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/30555>>. Acesso em: 29 mar. 2015.