



Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários

POR UM CRITÉRIO CONSTITUCIONAL DE DEFINIÇÃO DOS SUJEITOS DE DIREITO NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS IMPORTAÇÕES INDIRETAS

*JÚLIO M. DE OLIVEIRA – ADVOGADO EM SÃO PAULO.
MESTRE E DOUTOR PELA PUC/SP.
PROFESSOR DO IBET, COGEAE (PUC-SP) E DA FGV (GVLAW)*

*GABRIEL CALDIRON REZENDE – ADVOGADO EM SÃO PAULO
BACHAREL EM DIREITO PELA PUC/SP
PÓS-GRADUANDO EM DIREITO TRIBUTÁRIO PELA COGEAE – PUC/SP*

1. INTRODUÇÃO

Pode-se afirmar com segurança que o Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) – desde de sua configuração pré-Constituição Federal de 1988 na figura do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM) até hoje – é um dos tributos que mais acarretam debates acadêmicos, dúvidas no dia-a-dia de sua operacionalização e embates contenciosos em nossos tribunais.

A pluralidade de polêmicas decorre de diversos fatores, tais como a ampla gama de fatos que configuram materialidade deste tributo, as inúmeras particularidades dos negócios jurídicos verificados nas práticas negociais e, em especial, a multiplicidade de entes competentes para a sua instituição e exigência, tendo por consequência uma infinidade normativa acerca da matéria.

Especificamente em relação ao ICMS incidente sobre operações de importação de mercadorias do exterior (ICMS-Importação), um dos aspectos mais controvertidos diz respeito à definição dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária deste imposto, especialmente nas denominadas importações indiretas – divididas nas modalidades de importação por encomenda e importação por conta e ordem –, nas quais o ingresso de bens do exterior se dá pela atuação (conjunta ou não) de mais de um particular que, por diversas vezes, estão estabelecidos em Estados distintos.

A controvérsia se agrava em razão da pluralidade de Estados que se auto intitulam titulares do ICMS-Importação, seja porque o desembaraço aduaneiro ocorreu em seu território, seja porque o destino final do bem importado é Estado diverso daquele da localização do importador, ou porque a mercadoria importada ingressou em estabelecimento



Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários

lá situado, bem como em face da confusão terminológica causada pelas modalidades de importação indireta. Contudo, como sempre ocorre, o peso da insegurança destas disputas sempre recai sobre particulares que, em diversas situações, são indevidamente postos na condição de sujeito passivo deste imposto e, inclusive, por ente tributante incompetente, que adotam critérios contraditórios a depender do contexto fático.

Diante desta situação, sem nos olvidarmos das diversas situações e variáveis que podem se mostrar empiricamente nas atividades inerentes às práticas de importações, nos propomos a avaliar o ICMS-Importação, contextualizando-o às disposições da Constituição Federal de 1988, de forma a erigir um critério constitucional de definição dos sujeitos ativo e passivo – mais especificamente o contribuinte¹ – da relação jurídico-tributária deste imposto.

2. COLOCAÇÃO DO PROBLEMA: O ICMS-IMPORTAÇÃO E A IMPORTAÇÃO INDIRETA

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, II, c/c § 2º, IX, “a”, outorga a competência estadual e distrital para a instituição de imposto sobre “*operações relativas à circulação de mercadorias [...], ainda que as operações [...] se iniciem no exterior*”, incidindo inclusive “*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, [...], cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria [...]*”.

Conforme se depreende da leitura deste dispositivo constitucional, é outorgada aos Estados e ao Distrito Federal a competência tributária para a instituição de imposto sobre operações mercantis, inclusive quando iniciadas no exterior, sendo, neste último caso (importação), o imposto devido ao Estado onde estiver situado o estabelecimento do destinatário da mercadoria.

Mais adiante, o inciso XII do mencionado § 2º determina uma série de aspectos do ICMS a serem regulados por meio de lei complementar, dentre os quais destacamos a

¹ Para fins do presente estudo, focaremos nossas análises no sujeito passivo da relação jurídico-tributária da espécie contribuinte, ou seja, aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua materialidade do tributo, nos termos do art. 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional.



Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários

definição de seus contribuintes (alínea “a”) e a fixação, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, do local das operações relativas à circulação de mercadorias (alínea “d”).

Assim, à luz das determinações constitucionais acima, bem como considerando a finalidade de regular conflitos no exercício da competência tributária (art. 146 da Constituição Federal), foi promulgada a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, a denominada Lei Kandir, que *“dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”*.

Em obediência à cláusula constitucional do art. 146, III, alínea “a”, a Lei Complementar 87/96 traz em seu art. 2º, I, c/c § 1º, I, a hipótese de incidência do ICMS, inclusive na importação, dispondo que o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e *“sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”*.

Mais adiante, o art. 4º, *caput* e parágrafo único, I, trazem como contribuinte do imposto *“qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria [...], ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”*, assim como aqueles que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade.

O art. 11, I, “d”, da Lei Complementar em comento dispõe que, para fins de incidência do imposto, especialmente para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável de mercadorias importadas do exterior, será competente para exigir o imposto o Estado do estabelecimento onde ocorrer a entrada física da mercadoria importada.

Por fim, o art. 12, IX, traz enunciados pertinentes ao critério temporal do ICMS-Importação, definindo-o como sendo o momento do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior.

Em face das disposições constitucionais e da legislação complementar acerca do ICMS-Importação, diversas controvérsias surgem acerca da titularidade deste imposto e de

sua sujeição passiva em decorrência de divergências interpretativas entre as autoridades fiscais e os particulares que operam no comércio exterior. Com efeito, destacamos exemplificativamente² as seguintes correntes de entendimentos:

- 1) O imposto seria devido ao Estado onde ocorrer o desembaraço aduaneiro, devendo ser recolhido por quem o promover;
- 2) O imposto seria devido ao Estado onde ocorrer a primeira entrada física das mercadorias importadas, devendo ser recolhido pelo estabelecimento onde se deu tal entrada;
- 3) O imposto seria devido ao Estado onde se encontra o adquirente da mercadoria importada pela operação mercantil internacional, devendo ser por ele recolhido; e
- 4) O imposto seria devido ao Estado onde estiver estabelecido o sujeito que promoveu o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, independentemente de ter participado da transação internacional, devendo ele ser o sujeito passivo da exação.

A priori, já descartamos a procedência do primeiro entendimento. Isso porque, nem a Constituição Federal ou a Lei Complementar nº 87/96 trazem enunciados sob os quais seria possível construir uma norma jurídica onde o ICMS-Importação seria devido ao Estado onde ocorre o desembaraço aduaneiro. Ao contrário, a única referência legislativa feita ao desembaraço aduaneiro diz respeito à definição do critério temporal do imposto, ou seja, o momento em que se reputará realizado o fato jurídico-tributário apto a ocasionar a relação jurídico-tributária de pagar este imposto.

Com relação à segunda corrente, ou seja, aquela que defende ser o imposto devido para o Estado onde ocorrer a primeira entrada física das mercadorias importadas, esta toma por principal fundamento a análise literal e isolada do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar nº 87/96.

² As correntes interpretativas aqui indicadas são apenas exemplos, podendo existir na prática diversas variantes destas, bem como outras distintas, tudo a depender das premissas adotadas pelo exegeta. De qualquer forma, tais exemplos se prestam para demonstrar possibilidade de existência de divergências interpretativas acerca da matéria.



Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários

A terceira corrente sustenta que o imposto é devido ao Estado em que estiver estabelecido o destinatário da operação mercantil internacional, independentemente de onde ocorrer a entrada física das mercadorias importadas, com fundamento do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal.

A quarta corrente se funda na premissa de que o imposto seria devido pela simples entrada de mercadoria do exterior, materializada no desembaraço aduaneiro, de forma que seria sujeito passivo aquele que promoveu tal entrada, à luz do art. 2º, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Em que pese o aparente antagonismo entre as três últimas correntes interpretativas, esclarecemos que, na prática, não tendem a causar grandes problemas quando se trata de importação direta, ou seja, quando o particular pratica o negócio jurídico mercantil internacional diretamente com o vendedor/exportador estrangeiro, procede à importação dos bens por conta própria, paga ao vendedor estrangeiro com seus próprios recursos e realiza os procedimentos aduaneiros de despacho aduaneiro de importação até o seu átimo, o desembaraço aduaneiro. Tal mitigação do conflito se dá porque são reunidas numa só pessoa a figura do importador, destinatário da operação mercantil internacional e estabelecimento onde ocorre a entrada física da mercadoria importada, de forma que um critério ou outro acabará resultando nos mesmo sujeitos de direito da relação jurídico-tributária.

Por outro lado, o mesmo não ocorre quando se fala em importações indiretas, tanto nas importações por encomenda quanto nas importações por conta e ordem. Expliquemos brevemente cada uma destas modalidades de importação.

Ressaltamos que as modalidades de importação indireta decorrem de acordos entre particulares, nos quais uma parte (encomendante na importação por encomenda ou mandante na importação por conta e ordem) contrata uma pessoa jurídica que atua no comércio exterior (encomendada ou mandatária, respectivamente), usualmente uma *trading company*, para auxiliá-la na importação de uma mercadoria do exterior. Com efeito, a depender da modalidade da modalidade de importação indireta contratada, considerando o regramento próprio e específico de cada uma, teremos atuações distintas deste terceiro, acarretando consequências jurídicas diversas.



Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários

Acerca da importação por conta e ordem, seu regramento básico se encontra na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 225³, de 18 de outubro de 2002. Dos enunciados do mencionado ato infralegal é possível depreender que a importação por conta e ordem é a modalidade de importação indireta por meio da qual um sujeito (mandante) contrata uma pessoa que atua no comércio exterior (mandatário) para promover a entrada de mercadoria estrangeira no País, mediante recursos financeiros do contratante. Neste caso, nos termos do art. 1º, parágrafo único, do mencionado ato normativo, o terceiro contratado é denominado importador por conta e ordem e lhe cabe:

[...] 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 seu lado, a importação por encomenda é normatizada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 634⁴, de 24 de março de 2006. Trata-se de modalidade de importação indireta por meio da qual um sujeito (encomendante) contrata em território nacional com uma pessoa que atua no comércio exterior (encomendado) a aquisição de bens que deverão ser importadas por esta última. Neste caso, o encomendado contratado adquire as mercadorias junto ao exterior, com seus próprios recursos, promovendo os procedimentos para importação destas, quase como se fosse uma importação direta, mas se comprometendo a revender os produtos importados para o encomendante.

Com efeito, considerando apenas as dificuldades interpretativas da legislação do ICMS-Importação, especialmente da interpretação de forma sistemática dos enunciados da Lei Complementar nº 87/96 em compatibilização com a Constituição Federal, já se torna difícil identificar os sujeitos de direito deste imposto. Tal tarefa se torna ainda mais árdua quando se está diante de importações indiretas, tendo em vista as particularidades negociais de ambas as modalidades de importação indireta que, quando não verificadas sua essência com atenção, podem causar confusões terminológicas que maculam a aplicação da legislação tributária.

³ “Estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros.”

⁴ “Estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado.”

Diante destas questões postas, buscaremos um critério constitucional para dirimir a controvérsia acerca dos sujeitos de direito da relação jurídico-tributária do ICMS-Importação. Para tanto, nortearmos nossas investigações nos enunciados constitucionais acerca do ICMS-Importação, buscando compatibilizar a eles as disposições da Lei Complementar nº 87/96, utilizando a teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária, mas especificamente os critérios material e pessoal.

3. UM CRITÉRIO CONSTITUCIONAL DE DEFINIÇÃO DOS SUJEITOS DE DIREITO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DO ICMS-IMPORTAÇÃO

3.1. AS DIRETRIZES PARA O ESTABELECIMENTO DE UM CRITÉRIO CONSTITUCIONAL

Inicialmente, rememoramos que, consoante as lições de Paulo de Barros Carvalho⁵, o direito positivo é um complexo de normas jurídicas válidas num determinado Estado, voltada à disciplina das relações humanas intersubjetivas.

Nessa medida, partindo das lições de Hans Kelsen⁶, para possibilitar tal disciplina, tal complexo de normas é ordenado de forma hierárquica, partindo de uma norma hipotética fundamental que fundamenta a Constituição, que por sua vez fundamenta outras normas infraconstitucionais, as quais fundamentam outras normas de hierarquia inferior, e assim por diante. Assim, cada norma deriva de outra hierarquicamente superior, na medida em que esta disciplina a sua produção e seu conteúdo, de forma que, em última análise, teremos como fundamento de validade para todos os enunciados jurídicos vigentes a Constituição Federal.

Diante da estrutura do ordenamento jurídico, é evidente que qualquer critério jurídico a ser erigido para nortear a aplicação de normas jurídicas deve sempre se basear na Constituição Federal, tendo em vista sua posição suprema no ordenamento jurídico.

Em matéria tributária, tal enfoque se torna ainda mais importante, tendo em vista que a Constituição Federal se preocupou em delinear os feixes de competências tributárias de

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1

⁶ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991. p. 129

forma rígida e precisa, delimitando o âmbito de atuação dos entes tributantes na produção de normas jurídicas sobre tributos.

A esse respeito, leciona Roque Antonio Carrazza⁷ que a competência tributária abrange a aptidão para criar tributos *in abstracto*, por meio da produção de normas jurídicas tributárias, indicando sua hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária, base de cálculo e alíquota. Contudo, tal prerrogativa não pode ser livremente exercida pelos entes tributantes, devendo ser observadas as diversas limitações constitucionais ao poder de tributar (explícitas e implícitas), assim como, e principalmente, o alcance da faixa de competência outorgada a cada ente federado. Vejamos⁸:

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a *norma padrão de incidência* (o *arquétipo*, a *regra-matriz*) de cada exação. Noutros termos, ela aponta a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível*, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à *norma-padrão de incidência* do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital) enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.

Portanto, o Constituinte estabeleceu, de modo peremptório, alguns enunciados que necessariamente deverão compor as normas jurídicas instituidoras dos tributos. Estes enunciados forma o *mínimo necessário* (o *átomo*), de cada tributo. São o ponto de partida inafastável do processo de criação *in abstracto* dos tributos.

Em resumo, nenhuma norma tributária, quer de nível legal, quer infralegal, pode ir além dos marcos constitucionais.

Assim, a partir dos enunciados constitucionais de competência tributária, caberá ao legislador instituir *in concreto* a Regra-Matriz de Incidência Tributária – aqui entendida como a estrutura hipotético-condicional da norma jurídica de incidência, onde dada a ocorrência do fato previsto na hipótese, deverá ser instaurada a relação tributária prescrita no conseqüente –, definindo (sempre à luz da Constituição Federal) seus diversos critérios (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo).

Note que, por ser a Regra-Matriz de Incidência Tributária uma estrutura lógica e coesa, todos os seus critérios deverão estar devidamente relacionados entre si, de forma que um determinado sujeito deverá realizar um fato jurídico de cunho patrimonial (previsto no

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 533-535

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 545-548

antecedente normativo), o que fará irromper a relação jurídico-tributária (prescrita no consequente normativo) cujo objeto será o pagamento de uma determinada parcela monetária deste fato (critério quantitativo) pelo sujeito passivo (sempre relacionado com a realização do aludido fato) a um sujeito ativo.

Diante destas considerações, temos que a análise de qualquer tributo deverá, necessariamente, partir da materialidade (ou hipótese de incidência) constitucionalmente possível para esta exação para, a partir dela, construir a Regra-Matriz de Incidência Tributária constitucionalmente estabelecida.

Como decorrência da definição da materialidade do tributo, poderemos identificar o sujeito passivo, pois o fato jurídico deverá, obrigatoriamente, ter relação com ele, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, estabelecido no art. 150, II, da Constituição Federal.

A esse respeito, considerando que a obrigação tributária é, por excelência, uma obrigação pecuniária, o fato jurídico-tributário que lhe dará causa deverá apresentar um conteúdo econômico, ou como Alfredo Augusto Becker⁹ lecionava, deverá ser um fato-signo presuntivo de renda ou capital, sobre o qual o estado se apropriará de parcela.

Com efeito, se pela realização deste fato-signo presuntivo de riquezas será devida uma parcela dele à título de tributo, pela observância do princípio da capacidade contributiva, é imperioso que para figurar como sujeito passivo da exação este apresente relação com aludido fato de que como decorrência dele apresente sinal de riqueza. É o que se denomina capacidade contributiva objetiva, devidamente elucidada por Roque Antonio Carrazza¹⁰:

[...] A lei deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e, por oposição, de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa.

A capacidade contributiva a que alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e não *subjetiva*. É *objetiva* porque se refere não às condições econômicas de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas *manifestações objetivas de riqueza* (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de joias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.).

⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 455

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 99-100

Nesse sentido, válidas são as advertências de Geraldo Ataliba¹¹ no sentido de que, o sujeito passivo, em regra, estará em conexão íntima com o fato núcleo da materialidade tributária, mas caberá ao exegeta desvendar tal conexão, nos casos em que a lei não for explícita, devendo ser deduzida à luz do sistema constitucional.

Com relação ao sujeito ativo, como regra geral, é o titular da competência tributária, ou seja, aquele que instituiu a exação. De qualquer forma, é certo que aquele que terá a titularidade do tributo também deverá apresentar alguma relação com a ocorrência do fato jurídico-tributário, seja com sua ocorrência ou com o sujeito que o praticou.

Na prática a identificação precisa destes sujeitos pode causar dificuldades, especialmente diante da possibilidade de uma pluralidade de interpretação acerca dos enunciados constitucionais. Justamente por tal razão é que o art. 146 e, mais especificamente para o ICMS, o art. 155, § 2º, XII, ambos da Constituição Federal, conferem ao legislador complementar a tarefa de introduzirem enunciados que regulam conflitos de competência entre os entes tributantes e as limitações ao poder de tributar¹², uniformizando a aplicação das normas tributárias.

De qualquer forma, é certo que, como vimos acima, e em linha com as lições de Roque Antonio Carrazza¹³, tendo a Constituição Federal estabelecido de forma rígida as disciplinas pertinentes à matéria tributária, especialmente as competências tributárias, aludida lei complementar jamais poderá inovar em relação aos enunciados da Texto Magno, mas deverá única e exclusivamente explicitar o que lá já se encontra implícito.

Feitos estes esclarecimentos, passemos a avaliar a materialidade constitucional do ICMS-Importação, de forma a possibilitar a identificação dos sujeitos de direito que o circundam.

3.2. A MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DO ICMS-IMPORTAÇÃO

Quando da outorga de competência estadual e distrital pertinente ao ICMS, o art. 155, II, da Constituição Federal estabelece uma série de materialidades possíveis para a

¹¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 86-87

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 231-232

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 1027-1028

tributação por este imposto, dentre as quais ressaltamos as operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que tenham se iniciado no exterior.

A conceituação pela Ciência do Direito da expressão operações de circulação de mercadoria não é novidade, tendo sido objeto de amplos estudos e debates desde a época do ICM. Para fins da presente análise, adotaremos a definição lecionada por Paulo de Barros Carvalho¹⁴, que bem exprime o campo de incidência do ICMS, tomando-o a partir da expressão “venda de mercadorias”:

A expressão “venda de mercadorias” tem conteúdo semântico coincidente com o de “operações de circulação de mercadorias”, empregada para fins de incidência de ICMS. Para sua concretização, é necessária a presença de negócios jurídicos, configurando instrumento imprescindíveis para que se tenha, com efeito de direito, circulação de mercadorias. Trata-se de atos jurídicos que promovem a transmissão de direito, *in casu*, a propriedade de mercadorias.

Em continuidade, destaca Paulo de Barros Carvalho que o núcleo desta materialidade a ser observado requer a compreensão dos vocábulos “operações”, “circulação” e “mercadorias”. Nesse sentido, “operações” exprime a noção de negócio jurídico hábil a promover a circulação de mercadorias; a “circulação”, por sua vez, diz respeito à translação patrimonial (do vendedor para o adquirente) da mercadoria objeto da operação; e, por fim, “mercadorias” diz respeito à coisa móvel e corpórea, que está em comércio.

Portanto, podemos definir a materialidade do ICMS como a realização de negócio jurídico (operação) translativo de propriedade (circulação) de um bem móvel sujeito à mercancia (mercadoria).

Definido o núcleo da materialidade do ICMS, passemos a avaliar sua caracterização quando as operações tenham se iniciado no exterior, de forma a identificar se ela se altera ou mantém sua identidade.

A esse respeito, verificamos que o mencionado art. 155, II, estabelece a competência para tributar as operações de circulação de mercadoria, inclusive quando iniciadas no exterior, e o art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, estabelece que o imposto 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, [...]*”.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5º ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 736

Diante destas disposições constitucionais, à luz de uma leitura apressada e desatenta, poder-se-ia concluir que na importação a materialidade do imposto seria a mera entrada em território nacional de mercadoria importada do exterior. Contudo, não nos parece ser esta a melhor exegese dos enunciados constitucionais. Expliquemos.

Em matéria de tributação sobre o valor agregado (tal como o ICMS), busca-se a tributação uniforme de determinado bem ou serviço ao longo de uma cadeia econômica, de forma que a exação tributária alcance apenas o valor agregado em cada etapa. Contudo, isto só é possível quando se fala numa tributação uniforme, o que se mostra difícil no comércio internacional, tendo em vista as particularidades do sistema tributário de cada país.

A esse respeito, conforme leciona Alcides Jorge Costa¹⁵, a compatibilização da tributação sobre valor acrescido em comércio internacional se dá por meio da escolha da forma pela qual a tributação se dará, optando-se pelo princípio do país de origem ou pelo princípio do país de destino. Pelo princípio do país de origem, nas transações internacionais os produtos e serviços são tributados no país em que são produzidos, independentemente do país em que vierem a ser consumidos, afastando assim a tributação no país de destino; já o princípio do país de destino preconiza a tributação de bens e serviços em transações internacionais no país em que forem consumidos, seja qual for o lugar em que tenham sido produzidos, afastando a tributação no país de origem.

Em relação ao ICMS, verificamos que este deve incidir mesmo quando a mercadoria for proveniente do exterior. Por outro lado, o art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal, estabelece que o ICMS não incide sobre operações que destinem mercadorias para o exterior. Nota-se, portanto, que em matéria de transações internacionais, a Constituição Federal adota para o ICMS (bem como outros tributos) o princípio do país de destino, visto que desonera as operações destinadas ao exterior, mas onera aquelas oriundas do exterior.

Isso, contudo, não que significar que a incidência do ICMS na importação seja decorrente da mera entrada de bens estrangeiros no mercado nacional, tal como ocorre com o Imposto de Importação, visto que a competência outorgada aos Estados e Distrito Federal

¹⁵ COSTA, Alcides Jorge. *O ICMS na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978. p. 41-42

alcança as operações de circulação de mercadorias, mesmo que tenha se iniciado no exterior. É o que se extrai, sem maiores esforços exegéticos, do art. 155, II, da Constituição Federal.

Trata-se de medida necessária para garantir a isonomia de tratamento tributário a todas as operações de circulação de mercadorias, sejam nacionais ou iniciadas no exterior, que não são tributadas na origem, em atenção ao princípio do país de destino. Nesse sentido, apontamos os elucidativos comentários de Misabel Abreu Machado Derzi, em atualização de obra de Aliomar Baleeiro¹⁶, acerca da tributação do ICMS-Importação, respeitado o princípio do país de destino:

Entretanto, a incidência de tributos como o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e de serviços (ICMS) na importação não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade. O ICMS deve ser neutro, não devendo distorcer as regras da concorrência. É que, como se sabe, a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços importados cheguem ao país de destino livres de impostos. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional, que, inteiramente, sofre a incidência do ICMS e do IPI. Daí a necessidade de fazer incidir o ICMS sobre a importação das mercadorias em geral, além da incidência do IPI, quando se tratar de produto industrializado.

A dicção do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, que poderia induzir à tese de que a incidência do ICMS-Importação se dá somente pela mera entrada de bens estrangeiros é, como aponta Paulo de Barros Carvalho¹⁷, fruto de produção legislativa por agentes compostos por diversos setores da sociedade e, portanto, sem rigor científico-jurídico. Assim, não se trata de “*resultado de um trabalho sistematizado cientificamente*”, devendo, portanto, ser interpretado de forma sistematizada à luz dos demais enunciados Constituição Federal.

Tal dispositivo, segundo Misabel Abreu Machado Derzi¹⁸, apenas reforça que o ICMS incide sobre operações de circulação de mercadorias, mesmo que oriundas do exterior, se prestando para esclarecer que o imposto incidirá mesmo que o adquirente não seja contribuinte habitual do imposto no território nacional ou que estes bens sejam destinados ao

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 381

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 763-764

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 380-381

seu próprio uso e consumo, tendo em vista que o conceito de mercadoria deve ser avaliado do ponto de vista de quem promove a operação de circulação e não do ponto de vista do adquirente. Se assim não o fosse, não haveria operação e circulação de mercadoria quando um varejista efetua a venda de um produto destinado ao consumo do adquirente, pois sob a ótica deste não seria uma mercadoria.

Diante destas considerações, não nos restam dúvidas que a materialidade constitucionalmente prevista para o ICMS-Importação é a importação decorrente de uma operação de circulação de mercadorias que, em vista do princípio do país de destino deverá ser desonerada da tributação sobre o consumo no país de origem para ser aqui (país de destino) tributado. Assim, confere-se tratamento tributário isonômico às operações de circulação de mercadorias nacionais e internacionais.

Em reforço à esta tese, trazemos à baila as lições de Paulo de Barros Carvalho¹⁹, no sentido de que:

“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 do ICMS a mera entrada no Brasil ou circulação física de produtos estrangeiros no território nacional. 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.

Nessa medida, a única interpretação constitucional que vislumbramos art. 2º, I, c/c § 1º, I, da Lei Complementar 87/96 é que, ao estabelecer a incidência do imposto “*sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade*”, está-se explicitando as disposições do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, ratificando que a operação de circulação e mercadoria se caracteriza do ponto de vista do vendedor, seja ele nacional ou estrangeiro, e não sob a perspectiva do adquirente. Qualquer outro alcance que se busque dar a tal dispositivo infraconstitucional, especialmente criando uma nova materialidade para o ICMS – mera entrada no território nacional de bem importado do exterior – acabaria por extrapolar os enunciados constitucionais.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5º ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 765



Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários

3.3. OS SUJEITOS DE DIREITO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DO ICMS-IMPORTAÇÃO

Nos termos do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, o ICMS-Importação será devido ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria. Trata-se de cláusula que define o sujeito ativo do imposto por reflexo da definição do sujeito passivo (o destinatário jurídico da mercadoria, como veremos). Assim, nos parece que o mais adequado é a definição do sujeito passivo (contribuinte), para então definirmos o sujeito ativo.

Conforme vimos anteriormente, a determinação do sujeito passivo da obrigação tributária requer a eleição de um sujeito que apresente relação íntima com o fato jurídico-tributário, de forma que revele indícios de capacidade econômica pela sua realização, respeitando o princípio da capacidade contributiva objetiva.

Nessa esteira, temos que o ICMS é um imposto cuja materialidade consiste em operações de circulação de mercadoria, ou seja, um negócio jurídico mercantil translativo de propriedade de um bem sujeito à mercancia, de forma que revelará capacidade contributiva neste fato aquele que promover a operações de circulação de mercadoria, em outros termos, quem realizar a transferência de titularidade da mercadoria mediante uma contraprestação onerosa.

Com relação ao ICMS-Importação, temos que sua materialidade é a mesma do ICMS, ou seja, operação de circulação de mercadoria, contudo, com a particularidade de que se iniciou no exterior, impondo-se, portanto, a necessidade de uma importação subjacente. De toda forma, ainda assim a incidência do imposto pressupõe a realização de um negócio jurídico mercantil onde um vendedor estrangeiro transferirá a titularidade de uma mercadoria para um adquirente situado no Brasil.

Ocorre que, por conta da adoção do princípio do país de destino, a tributação desta operação não se dará junto ao vendedor estrangeiro no país de origem, mas sim no país de destino da mercadoria comercializada. Nessa medida, temos que, do ponto de vista brasileiro, a importação somente ocorrerá em razão da operação de circulação de mercadorias, sendo este o fato-signo presuntivo de riqueza objeto de tributação.



Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários

Analisando minuciosamente a transação comercial, temos que se seu objeto é a transferência onerosa de propriedade de uma mercadoria, evidente que tal titularidade deverá se deslocar do patrimônio do vendedor para o patrimônio do adquirente. Portanto, temos que o destinatário da mercadoria importada a que a Constituição Federal faz alusão é aquele que participou da transação comercial internacional na qualidade de adquirente.

Ressaltamos aqui que o destinatário a que a Constituição se refere não é o consumidor final da mercadoria importada (possível destinatário mediato) – por exemplo, aquele que adquire para consumo a mercadoria importada de um revendedor que a adquiriu do importador –, mas sim o destinatário jurídico da transação comercial internacional (materialidade do tributo). Qualquer outro adquirente subsequente dirá respeito a outra operação de circulação de mercadoria, que não mais diz respeito à incidência do ICMS-Importação.

Partindo desta acepção dos partícipes da transação comercial (exportador estrangeiro e adquirente brasileiro), temos que o sujeito passivo constitucional do ICMS-Importação somente pode ser aquele que adquiriu junto ao vendedor estrangeiro (exportador) a mercadoria importada – sendo seu destinatário imediato –, dando ensejo à importação subjacente à tal transação, eis que além de realizar o fato jurídico-tributário, é também quem revela capacidade contributiva objetiva (presunção de riqueza pela aquisição de mercadoria).

Nessa linha é o entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi²⁰, que, como vimos, sustenta que o ICMS na importação ainda ostenta a mesma materialidade do ICMS incidente nas operações internas, ou seja, operação de circulação de mercadoria (assim considerada sob a ótica do vendedor), sendo que a “*única particularidade da incidência do ICMS nas importações está no fato de que o sujeito passivo, em lugar de ser a pessoa que promove a exportação (sediada no exterior), é o adquirente-importador*”, em decorrência da adoção do princípio da tributação no país de destino.

Com efeito, à luz da definição do sujeito passivo do ICMS-Importação (adquirente da mercadoria importada na transação internacional, ou seja, seu destinatário) temos que o sujeito ativo será o Estado em que aquele sujeito estiver estabelecido.

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 381

Nessa medida, vejamos como compatibilizar as disposições da Lei Complementar nº 87/96 às disposições constitucionais (implícitas e explícitas) acerca dos sujeitos de direito da relação-jurídico tributária do ICMS-Importação, em especial o art. 4º, *caput* e parágrafo único, I, e o art. 11, I, “d”.

Com relação ao art. 4º, *caput*, este define como contribuinte do ICMS aquele que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial operações de circulação de mercadorias, mesmo que iniciadas no exterior. Aqui em nada inova ou contraria as disposições constitucionais, mas apenas indica como contribuinte do ICMS o comerciante.

Já o parágrafo único, I, deste artigo estabelece que também será contribuinte do ICMS a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade. A esse respeito, temos para nós que se trata de uma reprodução do mal redigido art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, cujo alcance se limita a explicitar que a adoção do princípio de destino, de forma que a tributação independe da caracterização do bem importado como mercadoria do ponto de vista do adquirente-importador.

Por fim, temos que o art. 11, I, “d”, da Lei Complementar nº 87/96, traz enunciados pertinentes à definição do sujeito ativo do ICMS-Importação, dispondo que o imposto será devido ao do estabelecimento onde ocorrer a entrada física da mercadoria importada.

A esse respeito, assim como Paulo de Barros Carvalho²¹, temos para nós que o legislador complementar foi infeliz, pois, aparentemente levado pela falácia de que o ICMS-Importação incide na mera entrada de mercadorias do exterior – que como vimos não é o que a Constituição prescreve –, teria apontado que o imposto seria devido para onde a mercadoria teria ingressado fisicamente. Outrossim, seguindo esta interpretação, tratar-se-ia de redação contraditória, visto que a própria Lei Complementar nº 87/96, em linha com a Constituição Federal, dispõe que a materialidade do ICMS é a operação de circulação de mercadorias, inclusive quando iniciada no exterior (ICMS-Importação).

Assim, entendemos que o rigor do art. 11, I, “d”, estabelecendo a entrada física é incompatível com a Constituição Federal e com os demais enunciados da própria Lei

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



Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários

Complementar nº 87/96, não se prestando para definir os sujeitos ativo e passivo do ICMS-Importação.

3.4. SÍNTESE DO CRITÉRIO PROPOSTO

Diante das considerações acima, propomos como critério constitucional identificador dos sujeitos de direito da relação jurídico-tributária do ICMS-Importação a materialidade constitucional do imposto, tomando-a como sendo a importação subjacente a uma operação de circulação e mercadoria internacional, para então deduzir aludidos sujeitos.

Nessa medida, partindo da operação internacional de circulação e mercadoria, identificaremos os partícipes desta transação (vendedor/exportador e adquirente/importador), na medida em que o adquirente, destinatário imediato da mercadoria vendida nesta transação internacional, que dela participa em posição contraposta ao vendedor, será o sujeito passivo do imposto, pois revelará capacidade contributiva objetiva.

Assim, identificado o sujeito passivo do ICMS-Importação, temos que o sujeito ativo será o Estado onde este estiver estabelecido, independentemente de qualquer entrada física.

Proposto o critério acima, passemos a sua aplicação às importações indiretas, tanto na modalidade de importação por encomenda como por conta e ordem, levando em consideração as particularidades negociais destas operações.

5. SUJEITOS DE DIREITO DO ICMS-IMPORTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM

Conforme verificamos inicialmente, na importação por conta e ordem o mandatário (*trading company*) promove o ingresso em território nacional de mercadoria importada do exterior, adquirida pelo mandante com seus próprios recursos financeiros. Com efeito, a atividade principal da *trading company* se limita à promoção do despacho aduaneiro de importação da mercadoria adquirida no exterior pelo mandante, podendo, eventualmente, também prestar outros serviços conexos como, por exemplo, a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

É de se notar que nesta modalidade de importação indireta o mandante é quem adquire as mercadorias no exterior, participando ele com seus próprios recursos da transação internacional. Nesse contexto, a *trading company* apenas lhe presta serviços auxiliares, bem como simplesmente promove os procedimentos aduaneiros para ingresso destes bens no território nacional, sendo estranho à transação comercial internacional.

Inclusive, a remuneração da *trading company* se dá em razão de seus serviços, sendo que as mercadorias desembaraçadas são remetidas para o mandante sem qualquer exigência de preço ou acréscimos.

Em que pese a *trading company* promover em seu nome o despacho aduaneiro de importação, o faz apenas em favor do mandante. Por outro lado, o mandante, em que pese não realizar os procedimentos administrativos para o ingresso em território nacional das mercadorias importadas, é quem juridicamente participa da operação de circulação de mercadoria iniciada no exterior, adquirindo estas, com seus próprios recursos, junto ao vendedor estrangeiro, revelando capacidade contributiva e sendo o destinatário jurídico da transação, de modo que deverá ser o sujeito passivo do ICMS-Importação.

Note-se que, como o ICMS-Importação não incide sobre a mera entrada de bens do exterior, não pode a *trading company* figurar como contribuinte da exação, pois quem efetivamente participou da realização do fato jurídico-tributário operação internacional de circulação de mercadorias foi o mandante, mesmo que com o auxílio do mandatário.

Como decorrência disso, o imposto deverá ser pago ao Estado ou ao Distrito Federal onde o mandante estiver estabelecido, visto ser ele o destinatário da transação internacional.

Nesse sentido, destacamos os apontamentos de Luciano Garcia Miguel²²:

Vale dizer que é a contratante quem pactua a compra e venda internacional, quem tem capacidade econômico-financeira para arcar com o preço dos produtos importados e que presta recursos para que a *trading company* possa recolher, em seu nome, os tributos incidentes na importação. Portanto, para todos os efeitos fiscais, a importadora de fato e de direito é aquela que contrata os serviços.

A nosso ver, qualquer interpretação que busque colocar a *trading company* na condição de contribuinte do ICMS-importação tão somente pelo fato de que promove o

²² MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas operações de importação*. São Paulo: Noeses, 2013. p. 154



Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários

desembaraço aduaneiro de importação, estará eivada de inconstitucionalidade. Isso porque: (1) desvirtuará a materialidade constitucional da ICMS-Importação, transmutando-a na mera entrada de mercadoria estrangeira em território nacional; (2) elegerá como contribuinte do imposto pessoa estranha à operação mercantil; e (3) sujeitará à exação pessoa que não revela capacidade econômica objetiva.

6. SUJEITOS DE DIREITO DO ICMS-IMPORTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA

Já a importação por encomenda, trata-se de modalidade de importação indireta por meio da qual uma empresa encomendante pactua com a empresa encomendada (*trading company*) a futura compra de uma mercadoria estrangeira a ser por esta (encomendado) adquirida com seus próprios recursos.

Dessa forma, caberá à *trading company* buscar no exterior a mercadoria encomendada e, encontrando-a, negociar com o vendedor estrangeiro, proceder à sua aquisição, com seus próprios recursos. Feita a aquisição junto ao exterior, o encomendado deverá promover o desembaraço aduaneiro de importação, nacionalizando as mercadorias.

Ato contínuo, o encomendado deverá vender as mercadorias importadas ao encomendante, hipótese em que poderá negociar o preço que entenda cabível, auferindo uma margem de lucro sobre os custos incorridos para adquirir estas.

Com efeito, temos aqui duas transações comerciais distintas, a primeira internacional envolvendo o encomendado e o vendedor/exportador estrangeiro, e a segunda envolvendo o encomendado – na qualidade de revendedor – e o encomendante – na qualidade de adquirente dos produtos estrangeiros nacionalizados.

Dessa forma, ao contrário do que ocorre com a importação por conta e ordem, aqui temos a *trading company* efetivamente participando da operação internacional de circulação de mercadorias, visto que ela adquire, em seu nome, as mercadorias estrangeiras, sendo seu destinatário jurídico. Trata-se de operação de importação semelhante a uma importação direta, mas tendo um adquirente de sua venda pré-estabelecido (o encomendado). Outrossim, a aquisição das mercadorias importadas pelo encomendante junto ao encomendado será uma nova operação de circulação de mercadoria, contudo, nacional, sujeita ao ICMS e não mais ao ICMS-importação.



Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários

Em face destas considerações, entendemos que na importação por encomenda, quem realiza a operação internacional de circulação de mercadorias que enseja a importação é o encomendado, de forma que será este o sujeito passivo do ICMS-Importação e o imposto devido ao Estado onde estiver estabelecido.

Esclarecemos que na importação por encomenda é inconcebível que se considere o encomendante como contribuinte do ICMS-Importação, eis que: (1) elegerá como contribuinte do imposto pessoa estranha à operação mercantil internacional; (2) sujeitará à exação pessoa que não revela capacidade econômica objetiva; e (3) acarretará supressão da tributação da operação de circulação de mercadoria nacional.

7. BIBLIOGRAFIA

- ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. *Direito tributário: linguagem e método*. 5º ed. São Paulo: Noeses, 2013
- COSTA, Alcides Jorge. *O ICMS na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978.
- KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991.
- MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas operações de importação*. São Paulo: Noeses, 2013.