

**O RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO N.º
665.134 JULGADO EM REPERCUSSÃO GERAL TEMA
520 E O ICMS NAS IMPORTAÇÕES POR CONTA E
ORDEM DE TERCEIROS**

*Edson Franciscato Mortari*¹

*Gilberto Andrade Junior*²

Sumário: Introdução – 1. Considerações preliminares e o contexto do trabalho – 2. A regra-matriz de incidência tributária: 2.1 Critério material; 2.2 Critério temporal; 2.3 Critério espacial; 2.4 Critério pessoal; 2.5 Critério quantitativo – 3. O ICMS na importação por conta e ordem de terceiros – 4. A regra-matriz de incidência tributária e a decisão proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal no recurso extraordinário com agravo n.º 665.134 – Conclusão – Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo a análise do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 665.134 com tema em

1. Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Advogado.

2. Mestrando em Direito Tributário – IBET. Especialista em Direito Tributário – IBET. Especialista em Direito Administrativo – UEL. Especialista em Direito do Estado com ênfase em Tributário – UEL. Advogado.

repercussão geral n.º 520 no Supremo Tribunal Federal e a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços com ênfase nas operações de importação, de modo particularizado àquelas realizadas por conta e ordem de terceiros. Possi por metodologia a utilização da análise de doutrinas e jurisprudências, visando aclarar os pontos conflitantes de interpretação ou aplicação da norma jurídica ao fato, de modo a afastar a tão temida insegurança jurídica e consequente autorização injustamente tida por legal, quando o que ocorre na realidade, é a cobrança do imposto (ICMS) à terceiro de forma indevida, ao arrepio da lei, sem a observância dos critérios elementos da Regra-Matriz de Incidência Tributária. Desta feita, ao abordar a análise da incidência tributária com enfoque direcionado às operações de importação de bens e mercadorias sujeitas à incidência do ICMS, é de crucial relevância a correta identificação dos elementos que compõem a Regra-Matriz de Incidência, através da qual destacam-se de modos individualizados o antecedente e consequente da norma, principalmente o sujeito passivo, a correta identificação do critério espacial e material, de modo a se evitar a construção de norma de incidência em desacordo com o ordenamento jurídico, e ainda, em desfavor à terceiros estranhos à relação jurídica.

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES E O CONTEXTO DO TRABALHO

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, em repercussão geral, fixou a tese jurídica - tema 520:

O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.

Restou assentado, ainda, com a utilização da técnica de declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, ao art. 11, I, “d”, da Lei Complementar federal 87/96,

para fins de afastar o entendimento de que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado, tendo em conta a juridicidade de circulação ficta de mercadoria emanada de uma operação documental ou simbólica, desde que haja efetivo negócio jurídico.

O caso concreto possui, dentre outras particularidades que merecem atenção o fato de que a operação de importação se refere a matéria-prima que foi destinada à industrialização em estabelecimento em Minas Gerais quando o destinatário estabelecido em São Paulo receberia o produto acabado para comercialização.

Foram estabelecidos como dispositivos de referência para o julgamento o artigo 155, §2º, IX “a” da Constituição Federal e artigo 11, I, “d” e “e” da Lei Complementar 87/96.

Embora o caso concreto não abarque todas as modalidades de importação (direta, encomenda e por conta e ordem de terceiros) foram atribuídos efeitos tributários para o significante “destinatário final” para efeitos tributários. Ocorre que não há dispositivo que atribua ao signo “destinatário final” a hipótese/antecedente para o consequente critério pessoal como sujeito passivo da obrigação tributária. O signo possível para o critério pessoal positivado é o importador, aquele que consta na Declaração de Importação como tal. E não o adquirente que é o terceiro alheio a esta relação jurídica inicial.

Além do mais, embora considerado o caso objeto da decisão estabelecimentos filiais de uma mesma sociedade empresária, o entendimento fixado foi de afastar o local da operação ou da prestação para fins de estabelecimento do critério espacial, restando assentado que o estabelecimento do responsável pelo tributo é apenas e necessariamente o da entrada física do importado.

É possível observar que a decisão é contraditória. Além do mais, embora o caso concreto não reporte a modalidade da

importação por conta e ordem de terceiros, tentou fixar a tese da repercussão geral n.º 520 para todas as hipóteses de importação.

No contexto do acórdão é destacado que na importação por conta e ordem de terceiro “a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada.”

Destaca-se no Acórdão:

Pela tese fixada, são os destinatários legais das operações, em cada hipótese de importação, as seguintes pessoas jurídicas: **a) na importação por conta própria**, a destinatária econômica coincide com a jurídica, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva; **b) na importação por conta e ordem de terceiro**, a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada; **c) na importação por conta própria, sob encomenda**, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (trading company), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização. (grifos nossos)

Porém, na legislação de regência quem realiza a importação e responsável pela importação é importadora (trading company) que figura no suporte físico apto a servir de base para a incidência tributária como sujeito passivo e não a adquirente (contratante dos serviços).

Além do mais, consoante se verificará no decorrer do presente, atualmente as operações por encomenda e conta e ordem, em face das recentes alterações regulamentares, em especial pela Instrução Normativa n.º 1937/20, em muito se assemelham na pragmática, porém, o critério fixado pela tese no julgado do Supremo Tribunal Federal lhes atribui sujeição passiva distinta.

Ato contínuo, no mencionado Recurso Extraordinário foram opostos Embargos de Declaração pela Fazenda do Estado de Minas

Gerais, porém, pendente de análise. Nos Embargos a Fazenda mineira, chega a considerar que a tese fixada no Plenário do Supremo Tribunal Federal é uma quarta modalidade de importação!

Se assim o for, a operação para cada contribuinte com particularidade será considerada uma modalidade! As bases de referenciais das importações estão positivadas e são: importação direta, encomenda e por conta e ordem de terceiros.

A importância do presente trabalho se dá em razão da equivocada interpretação e aplicação da norma imperativa quanto as importações por conta e ordem de terceiros.

A escorreita interpretação da lei que rege a cobrança do ICMS, por vezes, também não é absorvida em sua essência pelo aplicador, autoridade fiscal estadual, e assim, surgiram as mais diversas decisões, com jurisprudências divergentes fomentando a tão temida insegurança jurídica que interfere, inevitavelmente, nas relações mercantis.

Para evitar a instabilidade das transações, bem como as surpresas como cobranças do imposto em detrimento de terceiro estranho à relação, seria necessária uma análise criteriosa dos elementos que compõem a Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS, de modo a individualizar seus elementos, principalmente no que diz respeito ao critério pessoal - o sujeito passivo, de principal relevância às importações ocorridas por conta e ordem de terceiros.

Desta feita, objetivando solucionar o entrave criado pela Repercussão Geral n.º 520 e bem como garantir a estabilidade e segurança jurídica almejadas, faz-se necessária a análise da fenomenologia da incidência das normas tributárias relacionadas ao ICMS, com ênfase nas importações por conta e ordem de terceiros, consoante passa-se a analisar.

2. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Traçando um liame dos signos apresentados com o tema proposto, a distinção dos termos permite uma aplicação de

medida mais justa ao sujeito passivo descrito na norma, que não raras as vezes são responsabilizados por atos de terceiros estranhos a relação jurídica.

Passa-se à análise da regra-matriz de incidência tributária que auxiliará na compreensão da individualização correta quanto ao local do imposto, bem como a questão da sujeição passiva em casos de importação por conta e ordem de terceiro em casos de exigência indevida do ICMS.

Passa-se, então, à análise dos critérios da Regra-Matriz de Incidência, em específico.

2.1 Critério material

No critério material é apresentada a conduta humana descrita por um verbo e seu complemento, atrelada a determinado tempo e determinado espaço, lecionado por Aurora Tomazini de Carvalho (2014, p. 388-389) como:

Critério material é a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico. [...]

Para delimitar tal proceder humano, encontramos expressões genéricas designativas de ações ou estados que envolvem pessoas (ex: causar dano; subtrair coisa alheia móvel; demitir empregado; ser proprietário de bem imóvel, etc). O instrumento gramatical utilizado para distinguir uma ação ou estado é o verbo. Assim, esse núcleo, por nós denominado de critério material, será invariavelmente, composto por: (i) um verbo, que representa a ação a ser realizada; (ii) seguido de seu complemento, indicativo de peculiaridades desta ação.

Aurora Tomazini de Carvalho (2014, p. 390-391) também esclarece:

É importante ressaltar, contudo, que o legislador, para demarcar a materialidade do fato, não se utiliza apenas de verbos que exprimem ação (ex: fumar; dirigir; achar; vender; industrializar; incorporar; etc.), mas também de verbos que exprimem o estado de uma pessoa (ex: ser, estar, permanecer, etc.). Em decorrência

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

disso, não é correto afirmar que todo fato jurídico se reporta a uma ação humana, pois o legislador também toma como relevante, para desencadeamento de efeitos jurídicos, certos estados da pessoa.

A ação é considerada uma atividade refletida. Para realizá-la o sujeito, ainda que inconscientemente, pensa e emite estímulos do cérebro no intuito de modificar a condição em que se encontra. Já o estado é considerado uma atividade espontânea, porque o sujeito se encontra em certa condição e não emite qualquer estímulo cerebral para modificá-la. No entanto, todo estado pressupõe uma ação, é a lei da causalidade física (causa → efeito).

É certo, contudo, que ainda que somente o preenchimento do critério material não basta para a subsunção do fato à norma jurídica.

Roque Antonio Carrazza (2012, p. 567) elucida com a seguinte definição de competência: “Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”.

Assim, competência tributária pode ser definida como a aptidão para expedir normas jurídicas que inovam a ordem jurídica, como sendo um processo legislativo, a atividade legislativa. Consoante o princípio da legalidade, os tributos são criados *in abstracto* por meio de lei, que deve prescrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, quais sejam: a hipótese tributária, o sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Feita esta rápida, mas essencial, delimitação dos enunciados prescritivos do tributo em espeque, retomamos o raciocínio da construção do critério material.

Tomaremos o artigo 155, inciso II da Constituição Federal, para construção do critério material:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

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.

A partir do artigo 155, II da Constituição Federal, é possível identificar as balizas da competência outorgada aos Estados Membros, para instituir a hipótese de incidência do imposto sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias”.

Inclusive para aquelas iniciadas no exterior, e então, a partir deste enunciado prescritivo, é crível construir outro critério material, que para Argos Campos Ribeiro Simões (2014, p. 241), o critério material é “adquirir mercadoria regularmente importadas, ou adquirir por importação de mercadorias”.

Já o Luciano Garcia Miguel (2013, p. 126) sugere que o ICMS importação “não incide sobre mercadorias importadas, mas sobre operações de importação de mercadorias.”

Pois bem, os verbos que compõe o critério material estão bem identificados, são eles: importar, e seu complemento: mercadorias e bens estrangeiros no Brasil, com o objetivo de inseri-los no mercado brasileiro seja no círculo econômico, seja no processo de produção e de consumo, assim, em suma, constitui o critério material em importar *bens* do exterior inserindo-os no ciclo econômico, seja como mercadoria, como bens destinados ao consumo ou ativo fixo.

Este desenho de materialidade está prescrito no enunciado constitucional, de forma que a sua observância é de rigor pelos

entes tributantes, especialmente a quem irá exercer a competência tributária e para as autoridades fiscais que irão lançar e fiscalizar, haja vista a vinculação de sua atividade de lançamento, segundo dicção do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

2.2 Critério temporal

Por meio do critério temporal é possível constatar o momento, o exato instante da ocorrência do evento que passa a ter valor jurídico, tornando-se um fato jurídico devidamente descrito no imperativo normativo, vertido em linguagem competente, conceituado por Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 490-491) nos seguintes termos:

Tendo presente esta premissa, havemos de conceituar o critério temporal das hipóteses tributárias como aquele conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo.

Por Aurora Tomazini de Carvalho (2014, p. 404) o critério temporal é conceituado como:

O critério temporal, assim como toda a delimitação da hipótese, aponta para a realidade social, com a função de identificar o exato momento em que o sistema jurídico considera ocorrido o fato a ser promovido à categoria de jurídico, mas enquanto este fato não foi vertido na linguagem própria do sistema, nenhum efeito de ordem jurídica é gerado, apenas social. Neste sentido, o critério temporal não aponta para o momento em que se instaura o liame jurídico, mas para o instante em que se considera consumado o acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico, a fim de que se possa identificar a norma a ser aplicada.

O critério material positivado na Lei Complementar 87/96 é indicado no artigo 12 e considera “ocorrido o fato gerador do impor no momento: (...) IX- do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior”.

No entanto, Luciano Garcia Miguel (2013, p. 134) dispõe: “Com a devida vênia, entendemos que não há impedimento constitucional

para que a lei fixe o desembaraço aduaneiro como critério temporal da incidência do ICMS nas operações de importação”.

O critério material é sustentado por Argos Campos Ribeiro Simões (2014, p. 241) nos seguintes termos:

[...] realizar negócio jurídico de importação por encomenda relativo a aquisição de disponibilidade de mercadorias regularmente nacionalizadas. Ou de forma sintética: adquirir mercadorias regularmente importadas, ou adquirir por importação mercadorias.

Para estabelecer o critério temporal da operação de importação por conta e ordem, então deve ser considerada a entrada da mercadoria importada do exterior no estabelecimento destinatário do importador.

Considerando as premissas inicialmente adotadas pelo presente trabalho, inclinamo-nos a enunciar que o critério temporal da importação por conta e ordem de terceiros sob análise ocorre no momento da entrada das mercadorias e bens no Brasil, nos exatos termos da instituição da exação, estabelecido pela legislação de regência assim considerado o desembaraço aduaneiro.

Assim, identificada qual a regra jurídica de incidência, passa-se a análise do próximo elemento da Hipótese ou antecedente, qual seja, o critério espacial.

2.3 Critério espacial

Tem-se nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 490-491) que: “releva o estudo do critério espacial das hipóteses tributárias porque nele se precisam os elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico”

Muito se debate sobre o lugar do fato jurídico, até mesmo porque em razão do determinado lugar, o sujeito ativo será competente ou não para lançar o tributo, sendo importante

também para destacar a entrada jurídica da mercadoria no estabelecimento do importador.

Isto porque alguns Estados apresentam conflitos de interesses e suas normas divergem-se frontalmente, quedando por prejudicar o sujeito passivo que acaba por responder de forme indevida, conseqüentemente.

Tal questão foi antevista por Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 481):

Temos por verdadeiro, não obstante, que outros esclarecimentos poderão advir de exame acurado do critério espacial, não havendo de cingir-se tão somente a explicitar o perfil da aplicabilidade territorial da norma jurídica.

Se nos detivermos na investigação desse critério, desse logo haveremos de notar que pequena mutação que se proceda em seus elementos pode determinar sensível modificação, não só da hipótese, como também da consequência que lhe é imputada.

A Lei Complementar n. 87/96 teria definido, via de regra, o local da operação ou prestação para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, como sendo o local da entrada física das mercadorias ou o domicílio do adquirente na hipótese de aquele não ser estabelecido:

Artigo 11 – O local da operação ou da prestação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

[...]

I – tradando-se de mercadoria ou bem:

[...]

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

e) importado do exterior, **o domicílio do adquirente, quando não estabelecido** (grifado).

Ocorre que não foi essa a interpretação consignada ao dispositivo constitucional (alínea “a”, do inciso IX, do § 2.º do art. 155 da CF/1988) no que se refere ao conceito de “destinatário”.

Pela análise dos dispositivos depreende-se que o ICMS é devido ao ente federado sujeito ativo da relação jurídico-tributária do destinatário jurídico das importações, e não à Unidade da Federação do sujeito ativo da relação jurídico-tributária do destinatário físico dessas mercadorias, a teor da interpretação que se deve dar aos dispositivos constitucionais e complementar que estabelecem a regra-matriz do tributo, apurando-se que o sujeito ativo do ICMS importação é o Estado no qual encontra-se o importador.

2.4 Critério pessoal

O critério pessoal encontra-se no critério consequente da Regra-Matriz de Incidência Tributária, ao identificar os envolvidos na relação intersubjetiva descrita no imperativo normativo.

Situações há em que o exegeta não descreveu com a particularidade necessária os sujeitos envolvidos na relação jurídica, restando dúvidas e até mesmo lacunas quanto ao sujeito passivo da mencionada relação.

Em que pese no caso do imposto abordado constar expressamente o sujeito passivo descrito e responsável pelo cumprimento da obrigação, diversas vezes o Estado acaba por direcionar à terceiro impróprio à realização da sujeição passiva e, por conseguinte responsável pelo pagamento.

A sujeição passiva pode ser dividida em três graus, como leciona Aurora Tomazini de Carvalho (2014, p. 411):

Ainda com relação às diretrizes pessoais eleitas pelo legislador para identificação dos sujeitos do vínculo jurídico, estas podem ser mais genéricas ou mais específicas, de modo que podemos classifica-las, levando em conta seu grau de individualização, em: (i) individuais, que apontam para um único sujeito no polo ativo ou no polo passivo (ex: Francisco e Marcos); (ii) genéricas, que delimitam um conjunto de pessoas a ocuparem a posição de sujeito ativo ou passivo da relação (ex: o proprietário de veículo automotor; o comprador de mercadoria; o réu revel; o

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

trabalhador rural; etc.); (iii) coletivas, que assinalam para todos os membros de uma comunidade (ex: todos).

Aurora Tomazini de Carvalho (2014, p. 413-414) esclarece ainda quanto ao número de sujeitos:

Quanto ao número de sujeitos, o legislador pode eleger mais de um indivíduo para compor um dos polos da relação, configurando o que chamamos de responsabilidade solidária.

A solidariedade pode ser: (i) ativa; ou (ii) passiva. Na solidariedade ativa, cada um dos credores solidários tem o direito de exigir do devedor o cumprimento da prestação por inteiro e o cumprimento desta a um dos credores solidários extingue a relação para com os demais. Na solidariedade passiva cada um dos sujeitos (devedores) fica obrigado ao cumprimento integral da prestação, podendo, o sujeito ativo (credor), exigí-la de qualquer um, de alguns ou de todos, mas o cumprimento da prestação por um dos devedores solidários é aproveitado por todos os demais.

Para garantir o adimplemento das relações jurídicas, ainda que o legislador estabeleça diretrizes para identificar os sujeitos ativos e passivos do vínculo jurídico a ser constituído com a verificação do fato, o direito pode prescrever outras regras, responsabilizando subsidiariamente outras pessoas, no caso do sujeito passivo não cumprir a prestação a ele imposta, ou no caso do sujeito ativo não poder recebê-la, instituindo aquilo que chamamos de responsabilidade subsidiária. [...]

Nesses casos, o responsável assume o polo passivo ou ativo da relação em detrimento de outra pessoa em razão de uma previsão legal. Há uma norma jurídica prescrevendo a sujeição que só ocorre se verificado o fato que a supõe.

Extrai-se, portanto, a importância da correta individualização do sujeito passivo descrito na norma jurídica, de modo com que a obrigação não seja imposta à terceiro estranho à relação intersubjetiva objetivada pelo exegeta.

Nesta ordem de ideias, o sujeito ativo é representado por aquele pertencente à relação obrigacional tributária com direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. O sujeito passivo, por sua vez, é o responsável pelo cumprimento do dever pecuniário, geralmente é a pessoa que praticou o fato

jurídico tributário ou está, de alguma forma, envolvido com ele, conforme disposto no artigo 11 da Lei Complementar n. 87/96 acima indicado. Ou seja, aquele que estiver vinculado ao fato jurídico a operação é quem será o sujeito passivo.

Em linhas gerais o sujeito ativo do ICMS importação é o Estado no qual encontra-se o importador. É o que realizou a importação. É o destinatário legal da mercadoria.

Nesta ordem de ideias podemos construir o sentido de que o importador é quem realizou a importação e o destinatário legal da mercadoria.

O sujeito passivo é o importador jurídico da mercadoria, embora haja divergência que repousa no sentido de que o vocábulo “destinatário”, ora definido no texto constitucional, deve ser compreendido como sendo o “destinatário jurídico” das operações de importação, ou seja, é aquele que promoveu a importação das mercadorias, independentemente de onde tenha ocorrido o desembarço aduaneiro ou do domicílio de quem tenha adquirido as mercadorias, pois isto não é relevante para definir o sujeito ativo do ICMS-Importação.

Na legislação federal indicada por Luciano Garcia Miguel (2013, p. 155), o artigo 1º, parágrafo único da Instrução Normativa SRF n. 255/2002; artigo 12, §1º, II da Instrução Normativa SRF n.247/2002; artigo 1º parágrafo único da Instrução Normativa SRF n. 634/2006, prescreve que importador: é a pessoa jurídica que promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra.

O artigo 12 da instrução normativa SRF 247/04 prevê:

Art. 12. Na hipótese de importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros, a receita bruta para efeito de incidência destas contribuições corresponde ao valor da receita bruta auferida com:

(...)

I - entende-se por importador por conta e ordem de terceiros 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.

Dentro deste contexto, por conseguinte, o sujeito passivo da incidência tributária é o importador mandatário da empresa adquirente.

2.5 Critério quantitativo

O critério quantitativo, também tido por critério prestacional, indica qual será a o dever jurídico a ser cumprido pelas partes. Nas lições de Aurora Tomazini de Carvalho (2014, p. 415) tem-se que:

Assim como o critério material define o núcleo da hipótese de incidência, o critério prestacional demarca o núcleo do consequente, apontando qual conduta deve ser cumprida pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo. Considerando-se a forma relacional mediante a qual o direito prescreve as condutas que deseja regular, o critério prestacional é um feixe de informações que nos diz qual o dever jurídico do sujeito passivo em relação ao sujeito ativo e qual é o direito subjetivo que este tem em relação àquele.

Referimo-nos à existência de um critério prestacional no consequente, indicando a presença de um grupo de informações obtidas pelo intérprete com a leitura dos textos do direito posto, que indicam o objeto da relação a ser estabelecida juridicamente com a verificação do fato descrito na hipótese normativa.

Tal objeto pode ser quantificado ou não. No caso das normas tributárias, que instituem tributos, por exemplo, o objeto da prestação é pecuniário, o contribuinte, posto na posição sintática de sujeito passivo, tem o dever jurídico de entregar aos cofres públicos certa quantidade em dinheiro, determinável em razão da base de cálculo e alíquota eleitas pelo legislador.

Também são apontados neste elemento, a base de cálculo e alíquota a ser aplicada em cada caso concreto, quantificando, deste modo, o montante atribuído ao sujeito passivo de-
tentor da obrigação.

Com relação a base de cálculo para o professor José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 208) aduz que é o valor constante dos documentos de importação conforme disposto no Decreto-Lei 406/68.

A positivação do critério quantitativo para a incidência do ICMS nas operações de importação devem observar a norma de estrutura fixada na esteira de norma geral pelo artigo 13 da Lei Complementar n. 87/96.

Importa esclarecer que a análise da base de cálculo permitiria muitas páginas de reflexões, haja vista as atuais lides sobre o tema, no entanto, a análise da base de cálculo não é objeto do presente trabalho, de forma que sua acurada descrição desviaria, de sobremaneira, o raciocínio do tema proposto.

3. O ICMS NA IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS

No contexto do ICMS-operações mercantis estão inseridas aquelas que tiveram seu início no exterior, de modo que não se trata de um imposto adicional ao imposto de importação, senão do próprio ICMS – operações mercantis. Com efeito, o tributo em tela não incide sobre qualquer importação, senão naquelas que representam operações mercantis, ainda que iniciadas no exterior.

Pela leitura do dispositivo constitucional, depreende-se que o imposto incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, seja por pessoa física ou jurídica, mesmo não sendo contribuinte habitual do imposto, não se cogitando sobre a finalidade do negócio jurídico, ou seja, *não é cabível especular a destinação a ser dada à coisa importada (industrialização, revenda, integração ao ativo, uso e consumo), para efeito de incidência do ICMS.*

Em linhas gerais, o atual ordenamento jurídico brasileiro dispõe de três modalidades para a importações: a direta na qual o importador, diretamente realiza a operação; a por

encomenda na qual o encomendante adquire no mercado interno produto importado à sua encomenda, sendo portanto duas operações – uma de importação e outra de venda no mercado interno; e, por fim a conta e ordem de terceiros na qual é pressuposta a existência da *trading company* como facilitadora da operação de importação à ordem de terceiro.

Observemos que todas as modalidades de importação possuem regulamentação e são devidamente credenciadas pelo ordenamento jurídico pátrio.

Quanto a importação por encomenda e conta e ordem, tradicionalmente a diferença sempre foi a forma da remuneração e ônus / encargos da operação; na encomenda era vedada a antecipação de recursos como determinante para sua caracterização. Recentemente a Instrução Normativa 1.937/20 alterou o texto originário de modo a possibilitar ao encomendante realizar antecipações, pagamentos referentes à operação de revenda da mercadoria importada, seja total ou parcial, independentemente do momento da etapa da operação, sem que possa descaracterizar uma operação por encomenda.

Nesta ordem de ideias, atualmente, podemos considerar que a importação por encomenda e por conta e ordem se encontram cada vez mais próximas, mas cada qual possui suas características e regulamentações próprias.

A problemática de fundo deste trabalho é assentada na definição do que vem a ser estabelecimento destinatário da mercadoria nas operações de importação por conta e ordem com a identificação dos sujeitos da obrigação e, por decorrência, a competência do sujeito ativo da relação jurídico-tributária para a exigência do crédito fiscal.

Nos termos do transcrito dispositivo constitucional, o sujeito ativo da obrigação tributária para a exigência do crédito fiscal é o Estado do domicílio ou do estabelecimento do destinatário das mercadorias, bens ou serviços.

Entretanto, a Carta Magna não definiu expressamente quem, de fato deve ser considerado como “destinatário” das

mercadorias, bens ou serviços importados, se o adquirente que importou por conta e ordem de terceiros ou ainda por encomenda, ou se o importador (*trading company*) que realizou efetivamente a importação dessas mercadorias.

O tema é recorrente na jurisprudência e repousa no sentido de que o vocábulo “destinatário”, ora definido no texto constitucional, deve ser compreendido como sendo o “destinatário jurídico” das operações de importação, ou seja, aquele que promoveu a importação das mercadorias, independentemente de onde tenha ocorrido o desembaraço aduaneiro ou do domicílio de quem tenha adquirido as mercadorias, pois isto não é relevante para definir o credor do ICMS-Importação.

No Acórdão proferido em e Repercussão Geral nos autos do Recurso Extraordinário 665.134, foi realizada uma miscelânea de atribuição de sentido aos signos “destinatário”; “importador”; “destinatário legal”.

No mais, o sujeito passivo da incidência tributária e, por conseguinte contribuinte do ICMS na importação é o importador das mercadorias, ou seja, a *trading company*.

O sujeito ativo que detém competência para exigir esse tributo é o Estado em que estiver situado o estabelecimento do importador, independentemente do local em que seja aportada a mercadoria ou que ocorrer o seu desembaraço aduaneiro, ou ainda a destinação subsequente que se dê ao bem importado, já que nesse momento ocorre outra hipótese de incidência tributária do ICMS e que não se confunde com o primeiro, o ICMS - importação.

4. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A DECISÃO PROFERIDA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO N.º 665.134

Embora a clareza posta acerca da incidência tributária, em especial quanto a sujeição ativa e passiva, são recorrentes

as autuações fiscais nas operações de importação por conta e ordem de terceiros, sobretudo aquelas realizadas por Estados distintos na Federação.

Inclusive, no mesmo equívoco seguiram os Ministros do Supremo Tribunal Federal ao apreciarem o Recurso Extraordinário n.º 665.134.

Embora a decisão ao caso concreto não seja objeto das operações por conta e ordem de terceiros, a tese fixada afeta diretamente o critério jurídico da referida operação. A questão central que se descortina decorrente das importações por conta e ordem de terceiros está relacionada com a definição da titularidade do ICMS.

Não se cuida de discutir se há incidência ou não do ICMS nas operações de importação direta, ou ainda naquelas efetivadas por conta e ordem de terceiros, o que de maneira alguma é fato controvertido, até porque houve o recolhimento da exação estadual por ocasião do desembarço aduaneiro das mercadorias no Estado em que é sediado o importador.

Ocorre que nos termos apresentados no presente trabalho, o ICMS é devido ao ente federado sujeito ativo da relação jurídico-tributária do destinatário jurídico das importações, e não à Unidade da Federação do destinatário físico dessas mercadorias, o Estado do adquirente, a teor da interpretação que se deve dar aos dispositivos constitucionais e complementares que estabelecem a regra-matriz do tributo.

Nesse diapasão, é importante destacar, inclusive ser irrelevante o fato de as mercadorias terem ou não transitado internamente pelo Estado do Importador.

Ao estabelecer a incidência do ICMS-Importação, estabeleceu o artigo 155, § 2.º, inciso IX, alínea “a” da Constituição Federal, que o imposto incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, seja por pessoa física ou jurídica, mesmo não sendo contribuinte habitual do imposto, não se cogitando sobre a finalidade do negócio jurídico, ou

seja, não é cabível especular a destinação a ser dada à coisa importada, para efeito de incidência do tributo.

Nos termos do transcrito dispositivo constitucional, o sujeito ativo da obrigação tributária para a exigência do crédito fiscal é o Estado do domicílio ou do estabelecimento do destinatário das mercadorias, bens ou serviços, ou seja, o importador.

Entretanto, a Carta Magna não definiu expressamente quem, de fato deve ser considerado como “destinatário” das mercadorias, bens ou serviços importados, se o adquirente que importou por conta e ordem de terceiros ou ainda por encomenda, ou se o importador (*trading company*) que realizou efetivamente a importação dessas mercadorias.

A Lei Complementar n. 87/96 teria definido, via de regra, o local da operação ou prestação para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, como sendo o local da entrada física das mercadorias ou o domicílio do adquirente na hipótese daquele não ser estabelecido

Não há espaço na operação de importação por conta e ordem de terceiros, para qualquer hipótese de simulação, fraude ou abuso de direito, mas apenas e tão somente, modalidade da operação de importação. Via de regra as mercadorias importadas são desembaraçadas pela *trading company* – importadora e posteriormente à liberação aduaneira remetidas para o estabelecimento do adquirente, sujeito a incidência do ICMS, que não a regra-matriz do ICMS – importação.

Dessa forma, ocorreram duas situações distintas: (i) a primeira realizada pela *trading company* que importou as mercadorias, desembaraçou-as, e (ii) a outra quando a *trading company* deu nova saída de mercadorias endereçadas adquirente, ou seja, outra hipótese de incidência tributária, não mais de ICMS de importação, mas de ICMS pela saída interna ou interestadual.

De uma forma ou de outra, resta inequivocamente indevida a exigência de ICMS do adquirente eleito como destinatário legal, eis que figura na relação jurídica como signo diverso da hipótese de incidência e não importador.

Além do mais, compõe, ainda, em regra a conduta da fiscalização estadual que o adquirente credita indevidamente do imposto recolhido pelo importador.

Ocorre que, seguindo a ordem de ideias propostas no presente trabalho, a sustentação fazendária é indevida eis que o crédito de ICMS é apropriado pelo adquirente lastreado em documentos fiscais hábeis e amparada pela não cumulatividade prevista constitucionalmente.

Nos exatos termos do artigo 155, § 2.º, inciso I, da Constituição Federal, uma vez cobrado o imposto devido na operação anterior, legítimos e inquestionáveis passam a ser os créditos fiscais decorrentes dessa mesma operação e que venham a ser escriturados e utilizados.

Além do mais a crítica às autuações fiscais reside em que não há que se cogitar em situações cumulativas (falta de recolhimento do imposto e crédito indevido), mas sim de hipóteses totalmente excludentes, haja vista que o pagamento do imposto não é condição essencial para o aproveitamento do crédito fiscal respectivo.

Importa destacar que a norma que exige o recolhimento do imposto, ou seja, a regra-matriz de incidência tributária é diferente da norma que assegura a não cumulatividade do imposto. Assim, há chancela da previsão Constitucional da manutenção do crédito tributário, pois o regramento constitucional se dá pelo “montante cobrado”.

Assim sendo, considerando a positivação das normas de regência e em apreço a fenomenologia da incidência tributária se faz necessária à sua adequada subsunção.

CONCLUSÃO

No presente estudo é possível concluir a necessidade da correta compreensão da subsunção da norma ao fato, uma vez que se faz imperiosa a observância dos preceitos positivados

e confronto com o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em repercussão geral tema 520.

A nosso ver, é constitucional e legal a incidência do ICMS – importação, sobretudo nas importações por conta e ordem de terceiros, entretanto, não se pode afastar das normas de regência e a correta compreensão da incidência tributária.

Do início ao deslinde final do trabalho é possível concluir que foram observados os requisitos necessários ao desenvolvimento proposto com lastro na fenomenologia da incidência e análise acurada dos critérios estruturais da regra-matriz da incidência tributária, em especial no que se refere ao ICMS nas operações de importação por conta e ordem de terceiros.

Por conseguinte, consoante indicado no presente trabalho, compactuo com o entendimento para a correta incidência tributária nas operações de conta e ordem de terceiros deve ser considerado o consequente da regra-matriz de incidência tributária, em especial no tocante do critério pessoal ser o sujeito ativo o Estado Federado no qual é sediado o importador, ou seja, o importador jurídico e, por consequência, este é o sujeito passivo da incidência do ICMS importação por conta e ordem de terceiros.

Dentro dessa ordem de ideias, é possível assegurar que a melhor compreensão da incidência tributária do ICMS nas importações com por conta de ordem de terceiros, em especial quanto a sujeição ativa do Estado, é do importador jurídico, ainda que assim compreendida como a *trading company*, ou seja, quem realizou a importação. Restando, portanto, equivocada premissa invocada no Acórdão proferido no Recurso Extraordinário com Agravo n.º 665134 em repercussão geral no Supremo Tribunal Federal.

Ante a acurada análise da legislação de regência assim como os dispositivos constitucionais, é possível concluir com segurança ser o sujeito passivo o importador, ou seja, aquele que detém estreito relacionamento com a operação de importação por conta e ordem de terceiros e assim sendo aplicada a correta subsunção.

Ademais, é válido registrar ser intenso o embate acerca da incidência do ICMS nas operações de importação por conta e ordem de terceiros, eis que cada Estado realiza interpretação a seu favor na busca da receita referente às operações.

Por vezes em decorrência das interpretações de cada Estado na compreensão da incidência tributária do ICMS nas operações de importação por conta e ordem terceiros, sem a observância da correta incidência tributária, em especial quanto a sujeição ativa e passiva, assim como os critérios espacial e temporal, há a necessidade de socorrer-se não somente à autoridade administrativa, mas também ao Poder Judiciário para novo comando juridicizado com a finalidade de corrigir divergências na construção da norma individual e concreta construída para aquelas operações questionadas.

REFERÊNCIAS

- CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- DIAS, Karem Jureidini. *Fato Tributário Revisão e Efeitos Jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 2005.
- MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas operações de importação*. São Paulo: Noeses, 2013.
- SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – importação: proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014.