

ICMS-IMPORTAÇÃO E SUJEIÇÃO ATIVA

Marcelo de Lima Castro Diniz

1. Introdução

Versa o presente estudo sobre o *sujeito ativo* da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) do ICMS incidente sobre importações (ICMS-Importação), pertencente à competência dos Estados Federados e do Distrito Federal, conforme regra veiculada pelo artigo 155, IX, a, da Constituição Federal.

O enunciado prescritivo constitucional estabelece que o imposto será devido “ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do *destinatário* da mercadoria, bem ou serviço”, enquanto o enunciado da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996 (LC 87/96) prevê que o imposto será devido ao Estado onde o contribuinte possuir estabelecimento no qual ocorra a *entrada física* do bem importado, nos termos do art. 11, I, d; enquanto a Constituição se reporta ao “domicílio ou o estabelecimento do *destinatário* da mercadoria, bem ou serviço” –, a lei complementar refere-se expressamente ao “estabelecimento onde ocorrer a *entrada física*”.

Cumpra investigar se “estabelecimento onde ocorrer a entrada física” (lei complementar) está contido em “domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”, única condição para que se possa considerar válida a norma veiculada pela LC 87/96.

Em razão desta possível dicotomia entre enunciado constitucional e enunciado legal, não se tem a certeza de qual Estado é titular da competência impositiva e beneficiário da receita tributária proveniente do ICMS-Importação: o Estado onde estiver estabelecido o destinatário (importador) do bem, mercadoria ou serviço importado ou o Estado onde se localiza o estabelecimento em que ocorrer a entrada física.

2. Competência tributária e ICMS sobre operações de importação

A Constituição Federal delimita o espaço de atuação possível dos entes da Federação, no que concerne às possibilidades de expedição de normas sobre tributos¹: delimita, portanto, o raio de atuação das pessoas políticas para estabelecer a regra-matriz de incidência tributária.

Os tributos previstos pela Constituição não se encontram prontos e acabados, uma vez que cabe à lei instituí-los, definindo os elementos da regra-matriz, mas sempre dentro dos *limites implícitos ou expressos fixados pela Constituição e também pela lei complementar*.

Aos Estados Federados e ao Distrito Federal a Lei Magna outorgou competência para instituírem imposto sobre “opera-

1. Paulo de Barros Carvalho afirma que *normas tributárias* é gênero dentro do qual estão compreendidas as seguintes espécies: “a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário; b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (norma-padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária). Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções, bem como as regras sancionatórias; c) Normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimentos, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização.” (*Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 259).

ções relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (art. 155, II), assim como “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior...” (art. 155, IX, a)

A competência dos Estados Federados e do DF foi ampliada pela Emenda Constitucional n. 33/2001 no tocante ao ICMS-Importação, de modo a abranger “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 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.” (art. 155, IX, a).

Debaixo da nomenclatura ICMS, há na realidade seis impostos ou seis regras-matrizes², em que o ICMS é imposto “gênero”, dentro do qual se encontra o ICMS-Importação. Não se trata de imposto *sui generis* ou “adicional ao imposto de importação”. Todo e qualquer ICMS será, sempre, um imposto sobre *operações*. Com efeito, o termo “operação” denota negócio jurídico, sendo fundamental que haja mudança de titularidade do bem ou mercadoria e, toda vez que o Texto Constitucional utilizou o termo *destinatário*, a conotação foi uma só: *pessoa que figura como participante do negócio jurídico, na condição de adquirente*.

2. a) ICMS incidente sobre operação de circulação de mercadorias; b) ICMS incidente sobre prestação de serviço de comunicação; c) ICMS incidente sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal; d) ICMS incidente sobre importação de bens, mercadorias ou serviços prestados no exterior; e) ICMS incidente sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e f) ICMS incidente sobre extração, circulação, distribuição e consumo de minerais.

O texto originário da Constituição de 1988 previa a incidência do ICMS sobre operações de importação, mantendo o perfil “mercantil”, conforme prescrevia o artigo 155, IX, a. Sobreveio então a Emenda Constitucional 33/2001 alterando o ICMS-Importação, desnaturando parcialmente seu perfil “mercantil”, no ponto em que confere competência para tributação de operações de importação por pessoa física ou por pessoa jurídica não contribuinte do ICMS. Confira-se:

<p><i>Texto Constitucional de 1988</i> Art. 155.</p> <p>IX – incidirá também: a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;</p>	<p><i>EC 33/2001</i> Art. 155.</p> <p>IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001)</p>
---	---

Assim, o ICMS sobre importações teve seu âmbito de incidência ampliado na medida em que o dado “mercantil” foi amesquinhado pela EC 33/2001. A sujeição ativa, contudo, não sofreu alteração, pois antes como hoje o imposto cabe ao Estado onde está estabelecido o destinatário do bem ou mercadoria importada.

No tocante ao ICMS, a lei complementar tem por função *limitar e determinar* o âmbito material da regra de competência constitucional deferida aos Estados e ao DF, nos termos do artigo 155, XII: ressalte-se, a função da lei complementar circunscreve-se a impor *limites e definições*, não ampliar, amesquinhar ou deturpar a regra constitucional de competência.

No que tange à sujeição ativa do ICMS sobre importações, o artigo 11, da LC 87/96, dispõe: “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: I - tratando-se de mercadoria ou bem: (...) d) *importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física*; e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido”.

Uma das atribuições da lei complementar consiste em “fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços” (art. 155, XII, d), o que significa dizer que lei complementar, dentro dos limites da regra constitucional de competência e atenta ao princípio da territorialidade da tributação, deverá estabelecer o sujeito ativo da regra-matriz do ICMS, mediante a fixação do local (Estado Federado) onde o imposto será devido.

De fato, a LC 87/96, ao disciplinar o ICMS sobre importações, definiu a *sujeição ativa* mediante a escolha do estabelecimento onde ocorrer *entrada física* dos bens ou mercadorias importados. Como se verá, contudo, esse critério (estabelecimento onde ocorrer a *entrada física*) não se mostra compatível com a regra constitucional de competência do ICMS sobre importações, o que será abordado adiante.

3. Regra-matriz de incidência do ICMS sobre operações de importação

O ICMS incidente sobre importações está na nossa tradição jurídica desde a CF/67 (art. 23), tendo o Decreto-Lei 406/68, artigo 1º, inciso II, previsto a incidência do tributo sobre “*a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento*”. O STF, instado a se pronunciar sobre o tema, editou as seguintes Súmulas:

- i) Súmula 570: “O imposto de circulação de mercadorias não incide sobre a importação de bens de capital”; e
- ii) Súmula 577: “Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador”.

Observa-se, já àquela época, a importância da conexão entre os eventos “operação”, “importação” e a figura do “destinatário”, uma vez que o STF considerava que o fato gerador (critério temporal da RMIT) ocorria com a entrada no “estabelecimento importador”, reconhecendo, ainda que implicitamente, que o importador é o sujeito passivo, e o sujeito ativo, *o Estado Federado no qual estiver estabelecida a pessoa adquirente das mercadorias*. Também naquela época, Alcides Jorge Costa³ doutrinava: “Com mais propriedade, dir-se-ia que o fato gerador se exterioriza com a *entrada da mercadoria em estabelecimento de quem promoveu a importação*”. (G.n.)

3. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 111.

Com a promulgação da CF de 1988, manteve-se o perfil “mercantil” do ICMS sobre importações (art. 155, § 2º, IX, a), na medida em que houve referência à importação de “mercadoria” e à sua entrada no “estabelecimento” do importador-comerciante. Assim, a importação constituiria evento sujeito ao ICMS desde que envolvesse mercadoria destinada a consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Não por acaso, o STF pronunciou a inconstitucionalidade da incidência do ICMS-Importação quando ausente o caráter mercantil da operação, pois “*A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física*”. (RE 203.075-9, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJU 29.10.99).

Mas o advento da EC 33/2001 implicou substancial alteração na regra de competência para instituição do ICMS sobre importações, na medida em que a conotação “mercantil” inerente ao imposto foi parcialmente desprezada.

Embora não seja objeto deste artigo, cumpre registrar que prestigiosa doutrina⁴ considera inconstitucional a EC 33/2001, por ter “transformado” o ICMS sobre importações em autêntico *imposto sobre importações*, cuja competência pertence à União Federal *ex vi* do artigo 153, I, da CF, ou ainda porque a atual conformação da regra constitucional de competência, por permitir a cobrança do imposto de qualquer pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, torna inócuo o princípio da

4. CHIESA, Clélio. ICMS Incidente na Aquisição de Bens ou Mercadorias Importados do Exterior e Contratação de Serviços no Exterior – Inovações Introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 9-35.

não cumulatividade, direito individual do cidadão contribuinte e, portanto, insuscetível de subtração por emenda constitucional *ex vi* do artigo 60, § 4º, IV, da CF⁵.

Vamos agora analisar a regra-matriz de incidência do ICMS sobre importações e iniciamos examinando o que significa importar. Miguel Hilú Neto⁶ ensina que “A delimitação do conteúdo do verbo importar, assim, indica uma ação de trazer para dentro, de fazer vir, de buscar algo alhures e colocá-lo no território do importador”. Nesse sentido, tanto o imposto federal sobre importações como o ICMS sobre importações têm por pressuposto o *ingresso de bens em território brasileiro*: sem que o bem importado ingresse *fisicamente* em território nacional, não há que se falar na incidência dos referidos impostos.

Mas o ingresso em território nacional de bens ou mercadorias por força da importação tem subjacente, no caso do ICMS, a ocorrência de *operação*, isto é, *negócio jurídico que tenha por objeto prestação de dar*. Lembre-se: o ICMS sobre importações constitui espécie do gênero *ICMS*, de modo que tanto um (espécie) como outro (gênero) pressupõem a ocorrência de *operação* e esse é o dado fundamental para a definição do sujeito ativo da RMIT. Então, o ICMS sobre importações pressupõe o seguinte: i) celebração de negócio jurídico internacional – operação jurídica; ii) que implique o ingresso em território nacional, dos bens ou mercadorias adquiridas.

5. SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS na Importação após a Emenda Constitucional n. 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 139-165.

6. *Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 66.

Subjacente à importação, haverá, sempre, um negócio jurídico, este fundamental ao ICMS, precisamente porque se trata de um “*imposto sobre operações*”.

As modalidades de importação conhecidas pelo direito positivo brasileiro são as seguintes:

- i) *Importação por conta própria*: é a importação realizada diretamente pelo adquirente, que celebra o negócio jurídico internacional e promove a internação do bem em território brasileiro, formalizando a operação por meio do despacho aduaneiro; existe um único sujeito de direitos nessa operação, que é o próprio adquirente-importador, *destinatário do bem importado e, portanto, contribuinte do ICMS-Importação*.
- ii) *Importação por conta e ordem de terceiros*⁷: consiste em serviço prestado por empresa especializada, que promove em nome próprio o despacho aduaneiro de

7. “A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o **despacho aduaneiro de importação** de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF n. 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF n. 247/02). Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o **importador de fato é a adquirente**, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem –, que é uma mera mandatária da adquirente. Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen). Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.” (www.fazenda.gov.br)

importação dos bens ou mercadorias adquiridas por pessoa natural ou jurídica brasileira, que detém recursos financeiros e promove o pagamento do preço; há dois sujeitos de direito nacionais nessa operação: o prestador de serviços que promove o despacho aduaneiro e o adquirente, este último o *destinatário do bem importado e contribuinte do ICMS-Importação*;

- iii) *Importação por encomenda*⁸: consiste em serviço prestado por empresa especializada, que promove em nome próprio o despacho aduaneiro, efetua o pagamento do preço visando à revenda a empresa previamente determinada (encomendante); o encomendante não figura como importador para fins aduaneiros. Também aqui há dois sujeitos de direito nacionais e dois

8. A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu **despacho aduaneiro de importação**, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, I, da IN SRF n. 634/06). Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria. Em última análise, em que pese a obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado. Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso da importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, conforme determina o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen). Outro efeito importante desse tipo de operação é que, conforme determina o artigo 14 da Lei n. 11.281, de 2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que tratam os artigos 18 a 24 da Lei n. 9.430, de 1996. Em outras palavras, se o exportador estrangeiro, nos termos dos artigos 23 e 24 dessa lei, estiver domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida e/ou for vinculado com o importador ou o encomendante, as regras de “preço de transferência” para a apuração do imposto sobre a renda deverão ser observadas. (www.fazenda.gov.br)

negócios jurídicos: i) negócio jurídico de prestação de serviços firmado entre encomendante e empresa especializada; e ii) negócio jurídico internacional, entre empresa situada no exterior e a empresa importadora, esta última sujeita ao ICMS-Importação devido ao Estado onde estiver estabelecida, na condição de *destinatária das mercadorias trazidas do exterior*.

A Lei 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, veio a disciplinar a importação por conta e ordem de terceiros e a importação por encomenda, deixando claro que “Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros”; trata-se, a contrário senso, de *importação por encomenda*⁹.

Convém ressaltar que a Lei 11.281/2006 (ordem jurídica federal) – conquanto discipline as modalidades de importação – não se impõe à LC 87/96 (ordem jurídica nacional) e às legislações estaduais (ordem jurídica estadual) quando tratam do ICMS-Importação. Não obstante eventuais similitudes entre

9. A importação por encomenda está subordinada ao cumprimento de requisitos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, conforme estabelece o § 1º, do art. 11, da Lei n. 11.281: “§ 1º A Secretaria da Receita Federal: I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante”. O § 2º prescreve a seguinte consequência para o caso de não observância dos requisitos acima citados: “§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001”. E finalmente o § 3º, estabelecendo que também será considerada importação por encomenda a importação realizada com recursos da importadora, com participação ou não do encomendante nas operações comerciais: “§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei n. 11.452, de 2007)”

o imposto estadual e o imposto federal, não se pode afirmar que o ICMS-Importação constitua um “adicional ao imposto sobre importações” de competência da União: são regras de competência distintas, com regimes jurídicos igualmente distintos. O ICMS, seja qual for a espécie (mercadorias, importações, serviços etc.), será, sempre, um imposto sobre *operações*.

Ademais, importações de mercadorias realizadas por contribuintes do ICMS geram direito ao crédito, mediante a incidência da regra-matriz do direito ao crédito por força do princípio constitucional da não cumulatividade imposto pela CF ao ICMS (art. 155, § 2º, inciso I), mas não previsto para o Imposto sobre Importações, ocorrendo o mesmo com o primado da seletividade, facultativo para o ICMS e inexistente para o Imposto sobre Importações.

Em conclusão, o ICMS sobre importações constitui uma classe ou espécie que se inclui no gênero ICMS, sujeitando-se ao regime jurídico constitucional previsto para este imposto. Logo, a legislação ordinária que disciplinar o imposto federal sobre importações não se impõe ao ICMS-Importação, tampouco revogou qualquer dispositivo da LC 87/96.

Paulo de Barros Carvalho¹⁰ lembra que, por se tratar de ICMS incidente sobre importações, é necessário que haja operação, isto é, negócio jurídico que motive a entrada de bem ou mercadoria no território nacional: “Importar”, em termos jurídicos, significa trazer produtos originários de outro país para dentro do território brasileiro, com o objeto de permanência. Tal situação somente se concretiza quando presente uma *operação jurídica* subjacente, não sendo fato jurídico tributário do

10. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 676.

ICMS a mera entrada no Brasil ou circulação física de produtos estrangeiros em nosso território. 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 desembarço aduaneiro, apenas a delimitação de tempo em que se considera ocorrido aquele fato básico”.

De fato, o critério temporal do ICMS sobre importações coincide com o instante em que ocorre o procedimento administrativo que visa ao desembarço aduaneiro do bem ou da mercadoria proveniente do estrangeiro, à semelhança do que ocorre com o imposto sobre importações, *ex vi* do artigo 23, do Decreto-Lei 37/66. É o que prescreve o artigo 12, IX, da LC 87/96: “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: IX – do desembarço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior”.

O ingresso das mercadorias ou dos bens pode acontecer em qualquer lugar do território brasileiro, desde que haja repartição alfandegária, como em portos, aeroportos etc. Assim, o fato de o bem ser importado por meio do Porto de Vitória não significa que o ICMS-Importação seja devido ao Estado do Espírito Santo, mas apenas que naquele local acontecerá o procedimento administrativo tendente ao desembarço aduaneiro, instante em que o imposto será considerado devido. Não se deve confundir o critério temporal – desembarço aduaneiro – com o local onde é devido o imposto – Estado Federado onde estiver estabelecido o importador na qualidade de destinatário do bem ou mercadoria importada, pois “A prevalecer a tese de que o ICMS é devido ao Estado onde se deu o desembarço aduaneiro, alguns Estados da Federação bra-

sileira nunca ficariam com o tributo. Por quê? Simplesmente porque em seus territórios não há condições jurídicas para que este desembaraço ocorra”.¹¹

O critério espacial é o lugar – Estado Federado – onde estiver estabelecido ou domiciliado o *destinatário* da mercadoria ou do bem; chega-se a essa conclusão devido à locução final constante do artigo 155, IX, a (“cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”).

O conseqüente da RMIT é composto pelo critério quantitativo e pelo critério pessoal. Tratando-se do ICMS incidente sobre importações, a base de cálculo é formada pela soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação; b) imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras (artigo 13, V, da LC 87/96). A alíquota varia conforme a lei estadual.

O critério pessoal é formado pelo sujeito passivo, no caso o importador (pessoa física ou jurídica destinatária do bem ou mercadoria importada), conforme prevê o art. 4º, parágrafo único, I, da LC 87/96, e, sujeito ativo, o Estado Federado no qual estiver estabelecida a pessoa física ou jurídica *destinatária* do bem ou mercadoria importada. Reitera-se que a LC 87/96, no artigo 11, I, d, prescreve que sujeito ativo é o Estado Federado no qual estiver situado o estabelecimento ou domicílio onde ocorrer a *entrada física* das mercadorias ou bens provenientes do exterior.

11. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 57.

O desafio é delimitar o que se entende por “destinatário” no texto do artigo 155, IX, a, da CF, e no contexto do subsistema jurídico tributário. A resposta a essa indagação permitirá concluir pela validade ou não do enunciado prescritivo constante da LC 87/96, que considera “estabelecimento destinatário” o estabelecimento onde ocorrer a *entrada física* (art. 11, I, d), e também permitirá responder à questão central deste artigo.

Comparando-se os dois enunciados prescritivos:

<p><i>Constituição Federal</i> Art. 155. 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;</p>	<p><i>Lei Complementar 87/96</i> Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: I - tratando-se de mercadoria ou bem: d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;</p>
---	--

Considerando-se as modalidades de importação previstas pelo direito positivo brasileiro, tem-se que contribuinte será, sempre, o *destinatário jurídico das mercadorias* e bens importados, conforme ilustra o quadro abaixo:

<p>Importação por conta própria</p>	<p><i>Destinatário</i> é o adquirente do bem e também o sujeito que promove o ingresso em território nacional.</p>
-------------------------------------	--

<p>Importação por conta e ordem de terceiros</p>	<p><i>Destinatário</i> é o adquirente do bem no mercado estrangeiro, mesmo quando o ingresso em território nacional é realizado por terceiro prestador de serviços.</p>
<p>Importação por encomenda</p>	<p><i>Destinatário</i> é a empresa importadora do bem, visando à revenda a encomendante pré-determinado</p>

Se contribuinte do ICMS-Importação é o *destinatário do bem ou mercadoria importada*, sujeito ativo será o Estado Federado onde estiver situado o estabelecimento destinatário quando pessoa jurídica ou o domicílio quando pessoa física, precisamente porque, para fins de ICMS-Importação, *destinatário* é sempre aquele que efetuar a aquisição do bem ou mercadoria importada; o importante, para fins de ICMS sobre importações, é a figura do destinatário jurídico do bem ou mercadoria, e não o “destinatário físico”, isto é, o local onde acontece a entrada física.

A utilização do “estabelecimento onde ocorrer a entrada física”, como critério para fixação do sujeito ativo da RMIT do ICMS-Importação, implica verdadeiro contrassenso com o próprio subsistema da LC 87/96, que prevê a “entrada simbólica” como evento lícito e hábil a gerar efeitos jurídico-tributários, tornando tal figura ou inócua ou ilícita; em suma, não obstante a LC 87/96 permita tanto a entrada real como a entrada simbólica, essa regra se aplicaria exclusivamente a operações internas, pois, para fins de ICMS-Importação, apenas seria admitida a modalidade “entrada física” ou “entrada real”!

Todas as vezes que os enunciados prescritivos espalhados pelos incisos, parágrafos e alíneas do art. 155 da CF referiram-se à figura do “destinatário” utilizaram essa expressão no sentido de “destinatário jurídico”, significando dizer que o termo “destinatário” foi utilizado para designar o adquirente de mercadoria em operação tributada pelo ICMS.

O § 4º, incisos I e II do art. 155, da CF, utiliza os termos “origem”, “destino” e “consumo” para definir a quem cabe o ICMS nas operações que descreve. A conotação utilizada não discrepa daquela empregada para designar a figura do “destinatário”, pois Estado de “origem” é aquele onde estiver estabelecido o vendedor, um dos sujeitos da operação, e Estado de “destino” aquele onde está estabelecido o adquirente – outro sujeito da operação –, isto é, o *destinatário* das mercadorias. Veja-se:

Art. 155.

XII.

§ 4º Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o *consumo*;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de *origem* e de *destino*, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, *destinadas* a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de *origem*;

O termo “destinatário” não descreve algo real ou tangível, mas sim nomina algo convencionalizado em determinada

comunidade linguística. O sentido do termo “destinatário”, no contexto do ICMS-Importação, pode ser definido a partir de sua denotação e de sua conotação. Denotativamente, destinatário significa um dos polos da relação jurídica subjacente ao ICMS sobre importações, precisamente aquele que efetua a aquisição de bens, ou mercadorias, tornando-se titular do direito de propriedade, com a faculdade de usar, gozar e dispor. Conotativamente, destinatário reclama a presença dos seguintes atributos: a) negócio jurídico celebrado entre pessoa física ou jurídica estabelecida no Brasil e fornecedor situado no exterior, envolvendo bens ou mercadorias; b) ingresso em território nacional dos bens ou mercadorias adquiridas.

A doutrina não discrepa dessas conclusões. Paulo de Barros Carvalho é enfático: “Efetuados esses esclarecimentos, convém apontar a incompatibilidade do imposto no artigo 11, inciso I, alínea *d*, da Lei Complementar n. 87/96, com o perfil constitucional do ICMS incidente sobre operações de importação. O legislador complementar, deixando-se levar pela aparente indicação da ‘entrada do bem ou mercadoria importados’ como conteúdo material desse imposto, determinou, equivocadamente, considerar-se local da operação importadora e estabelecimento onde ocorrer a entrada física. Prescrição desse teor, entretanto, além de afrontar o Texto Magno, abriga contradição interna: no *caput* do dispositivo reconhece que o fato jurídico tributário consiste na prática de ‘operação’, mas na alínea *b* do inciso I exige, para sua concretude, ‘entrada física’. Logo, é inconsistente a estipulação ali contida, não encontrando fundamento na ordem jurídica constitucional vigente”. E também Roque Carrazza¹²:

12. *ICMS*, p. 53 e 56.

“O fato imponible deste ICMS, por injeção constitucional, só pode ocorrer com a entrada, no estabelecimento destinatário, da mercadoria importada do exterior, para fins de revenda, consumo ou integração no ativo fixo...”

Conclui-se, portanto, que sujeito ativo do ICMS sobre importações é o Estado Federado onde estiver estabelecido o destinatário *jurídico* da mercadoria, bem ou serviço, isto é, o adquirente, e não o local onde se operar a “entrada física”, como prevê o art. 11, I, d, da LC 87/96.

4. A jurisprudência do STF

4.1. Recurso Extraordinário 299.079-5

A primeira decisão paradigmática foi proferida pela Primeira Turma, no Recurso Extraordinário 299.079-5, oriundo do Rio de Janeiro. Neste caso, empresa estabelecida no Estado de Pernambuco efetuou importação de álcool anidrido para revendê-lo à Petrobras, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro; o desembaraço aduaneiro aconteceu em Duque de Caxias, Estado do Rio de Janeiro: não há dúvidas da incidência do ICMS-Importação, visto que ocorrido fato jurídico tributário plenamente subsumido à sua RMIT. Desembarcado o produto em Duque de Caxias, ali mesmo houve remessa à Petrobras, também estabelecida nessa localidade: nova operação sujeita ao ICMS, desta feita o ICMS sobre operação de circulação de mercadorias. No voto proferido pelo Ministro Carlos Britto, na condição de Relator, destaca-se: “(...) mas o Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo, ou seja,

aquele que promoveu juridicamente o ingresso do produto. No presente caso, o Estado de Pernambuco”. Assim, na visão do Ministro Relator, o ICMS sobre importações é sempre devido ao Estado onde se localiza o adquirente dos bens ou mercadorias, pois este é o *destinatário jurídico*.

No voto-vista proferido pelo Ministro Marco Aurélio, a conclusão não discrepa, ou seja, o imposto é devido para o Estado de Pernambuco, pois ali está situado o adquirente, equivale a dizer o “destinatário da mercadoria”, pouco importando onde acontece o desembaraço aduaneiro ou a “entrada física”. Ainda no voto-vista, observa-se que o negócio jurídico subsequente à importação, realizado entre importadora e Petrobras, sujeito ao ICMS-Mercadorias, “não repercute na relação jurídica primitiva”, denotando com isso que a circunstância de ter havido a “entrada física” do bem ou mercadoria diretamente no estabelecimento da pessoa jurídica para quem foi revendido o bem – operação sujeita ao ICMS-Mercadorias – não tem o condão de modificar o negócio jurídico de importação e, naturalmente, o Estado para o qual é devido o imposto (ICMS-Importação).

4.2. Recurso Extraordinário 268.586-1

A outra decisão que serve de paradigma foi proferida no Recurso Extraordinário 268.586-1 – São Paulo, também da Primeira Turma, Relator Ministro Marco Aurélio. Em resumo, as principais circunstâncias fáticas analisadas pelo STF são as seguintes: i) empresa estabelecida em São Paulo (Empresa “A”) contratou empresa estabelecida no Espírito Santo (Empresa “B”) para proceder à importação de mercadorias; ii) segundo o

contrato entabulado entre as partes, coube à empresa capixaba “processar os pedidos de importação...”, efetivando as importações na condição de CONSIGNATÁRIA; iii) os contatos referentes ao negócio jurídico internacional foram mantidos pela Empresa “A”, que firmou com a empresa situada no exterior, preço, condições de pagamento, transporte etc.; iv) o desembaraço aduaneiro ocorreu no Estado de São Paulo; v) não houve entrada física das mercadorias no estabelecimento da Empresa “B”, situado no Estado do Espírito Santo, visto que houve remessa direta ao estabelecimento da Empresa “A”, no Estado de São Paulo; vi) o ICMS-Importação foi pago ao Estado do Espírito Santo; vii) o TJSP decidiu que o imposto é devido ao Estado de São Paulo, uma vez que nesta unidade federada ocorreu a entrada das mercadorias e o desembaraço aduaneiro.

Depois de acirrada discussão, prevaleceu a tese do Ministro Marco Aurélio de que a operação em causa consubstanciou “simulação”, na medida em que a Empresa “B”, situada no Espírito Santo, figurou como mera “consignatária” e não verdadeira adquirente das mercadorias; nas suas próprias palavras: “No acordo, previu-se que a importadora figuraria nas operações de importação dele objeto como consignatária, o que implica dizer que não atuaria como senhora, em si, de importação de mercadorias para posterior venda, mas como simples intermediária, vindo a ser reembolsada em tudo o que dependesse, inclusive tributos, frete, armazenagem, desembaraço aduaneiro e demais despesas pertinentes à operação, ficando a cargo da ora recorrente a definição das mercadorias, alfim, entabular o negócio jurídico no exterior, com fixação de preço. Onde a lealdade aos princípios básicos à vida democrá-

tica, aos princípios assentados na Lei Maior? A toda evidência, tem-se quadro escancarado de simulação”. Outro aspecto considerado relevante pelo Ministro Marco Aurélio foi que as mercadorias jamais ingressaram fisicamente no estabelecimento da Empresa “B”, situado no Espírito Santo.

Já o Ministro Carlos Britto, na linha dos precedentes do próprio STF, entendeu que o ICMS-Importação foi corretamente pago ao Estado do Espírito Santo, pois ali está situada a “importadora” e “destinatária” das mercadorias, nos termos do art. 155, IX, a, da CF: “No caso dos autos, é incontroverso que o domicílio do estabelecimento importador é o Estado do Espírito Santo, não importando os pactos particulares mantidos entre as partes, os quais não poderiam, ademais, ser opostos à Fazenda Pública”.

O Ministro Sepúlveda Pertence acompanhou o voto do Relator, mas consignou que o fez “não, entretanto, pela circunstância de a mercadoria jamais ter transitado pelas praias do Espírito Santo. Porque isso seria irrelevante. A empresa cuja sede importa para identificar o Estado credor, é a verdadeira importadora; é a compradora no exterior da mercadoria. Que, obviamente, não tem que levar essa mercadoria ao Espírito Santo, se o seu comprador é paulista. Então, ela, de Santos, leva a São Paulo e entrega. Foi o caso que examinamos no caso da Petrobrás”. Não obstante o Ministro Sepúlveda Pertence tenha exarado voto confirmando o v. acórdão do TJSP, houve refutação às duas premissas utilizadas pela Corte “a quo” para decidir que o ICMS-Importação é devido ao Estado de São Paulo.

Finalmente, o voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso, também confirmando o v. acórdão recorrido. Em primeiro lugar, consigna que “*destinatário* da mercadoria é quem figura

como contraente no *negócio jurídico* que dá origem à operação material de importação, seja esta realizada diretamente, seja por intermédio de terceiro, como, p. ex., de prestador de serviço, *trading*, etc.". E prossegue: "Debaixo do ato material de importação, devem discernir-se, pelo menos, duas situações ou hipóteses: i) o importador é o próprio *destinatário* da importação, porque, como figurante do negócio jurídico subjacente, compra para uso próprio ou para revenda; ou ii) o importador é contratado, mediante outro negócio jurídico, apenas para intermediar e facilitar a celebração do negócio jurídico de compra e venda entre o adquirente, que é o *destinatário* da mercadoria, e o vendedor, estabelecido no estrangeiro".

Nas palavras do Min. Peluso: "Ora, nesse aspecto, quanto à não ocorrência de circulação física da mercadoria, no caso, pelo Estado do Espírito Santo, fato sublinhado pelo Min. Marco Aurélio como elemento típico de simulação, e, ainda, quanto à sua remessa formal ao estabelecimento paulista da recorrente, não vejo ilegalidade nem irregularidade que pudesse transmutar os figurantes do negócio jurídico original de compra e venda, nem descaracterizar o distinto papel jurídico e econômico desempenhado pela OCEANIA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. na importação do produto. (...) O *destinatário* é, pois, sem sombra de dúvidas, para efeitos de incidência do ICMS na importação, a ora recorrente. A emissão de notas fiscais de saída pela empresa importadora OCEANIA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. e o errôneo recolhimento do imposto ao Estado do Espírito Santo não desnaturam o negócio jurídico realizado entre a recorrente e o exportador. A importadora foi só intermediária na aquisição, não destinatária da mercadoria."

Não obstante o dissenso entre os Ministros do STF percebe-se que a tese prevalecente, nas duas decisões analisadas, não discrepa das conclusões deste trabalho, isto é, que *o ICMS sobre importações é devido ao Estado no qual está estabelecido ou domiciliado o adquirente dos bens ou mercadorias*, sendo irrelevantes: i) o local por onde ingressam (Estado do desembarço aduaneiro) os bens ou mercadorias; ii) o local onde está estabelecido o terceiro incumbido da importação, salvo no caso da importação por encomenda; iii) e também o local do estabelecimento que receber *fisicamente* as mercadorias.

5. Considerações finais

Importante mencionar que os Estados do Espírito Santo e de São Paulo celebraram convênio, por meio do Protocolo n. 23, de 3 de junho de 2009, que “dispõe sobre os procedimentos a serem adotados nas operações de importação por conta e ordem de terceiros e de importação por encomenda”. De acordo com este diploma, o ICMS deverá ser recolhido pelo estabelecimento importador em favor do Estado onde o adquirente estiver localizado.

Assim, na importação por conta e ordem de terceiros, o ICMS será devido ao Estado onde o adquirente estiver localizado; já na importação por encomenda, o ICMS será devido ao Estado em que a empresa importadora se localizar, uma vez que esta possui a propriedade da mercadoria, “desde que haja a entrada física dessas mercadorias no seu estabelecimento”, condição esta que entendemos ser inconstitucional dado ser irrelevante a “entrada física no estabelecimento”.

A edição do Decreto 56.045, de 26 de julho de 2010, pelo Governador do Estado de São Paulo, o qual prevê, mediante requerimento do interessado, a extinção de créditos tributários de ICMS-Importação, suspensão de procedimentos de fiscalização e de processos administrativos de julgamento, quando houver recolhimento ao Estado do Espírito Santo em importações por conta e ordem de terceiros, veio a trazer considerável segurança jurídica aos contribuintes, pois, além de solucionar problema grave e reiterado, vincula o Fisco Estadual às importações futuras.

Ademais, embora o decreto em questão refira-se exclusivamente ao Estado do Espírito Santo, parece-nos que o Estado de São Paulo encontra-se vinculado à respectiva interpretação também com relação às demais unidades federativas *ex vi* dos princípios da isonomia, boa-fé, proteção da confiança e proibição de *venire contra factum proprium* (proibição de adoção de comportamento contraditório).

