

# **O CONVÊNIO ICMS 130/07 E A TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE BENS IMPORTADOS SOB O REPETRO**

**Tiago Severini**

## **1. Considerações iniciais**

É típico do setor petrolífero que uma sociedade beneficiária do Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural (“REPETRO”) alugue ou arrende bens de sociedade estrangeira e os importe sob a sistemática do regime.

Sendo a importação do bem amparada pelo REPETRO, é realizada com a suspensão da incidência dos tributos federais (Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Contribuição para o Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e, de acordo com o Estado onde situado o estabelecimento importador e a destinação à utilização na fase de produção ou exploração, com isenção ou redução da base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação, conforme o Convênio ICMS n. 130, de 27.11.2007.

Ocorre que, após a utilização do bem em determinado Estado, por onde importado, é bastante usual a sua transferência para outro Estado, visto que as áreas de exploração e/ou

produção previstas nos contratos de concessão não precisam se ater aos limites de um único Estado.

Contudo, o referido Convênio ICMS 130/07 prevê, no § 2º de sua cláusula sétima, que o ICMS será devido à primeira unidade federada em que ocorrer a entrada dos bens ou mercadorias com cobrança do imposto, caso o imposto não tenha sido cobrado na unidade federada em que ocorreu a primeira entrada para utilização econômica.

Vale dizer, o dispositivo, à primeira vista, pretende autorizar a exigência do ICMS-importação sobre a transferência interestadual do bem, razão pela qual se revela necessária a investigação da sua constitucionalidade.

## 2. ICMS

O art. 155, II, da Constituição Federal outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS:

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 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.

Conforme se depreende do dispositivo constitucional acima transcrito, o ICMS tem como fatos geradores (a) operações relativas à circulação de mercadorias, (b) serviços de transporte intermunicipal, (c) serviços de transporte interestadual, (d) serviços de comunicação, e (d) entrada de bens ou mercadorias importados.

Para fins da presente análise, interessam-nos particularmente os itens (a) e (d), que analisaremos com maior profundidade a seguir.

## **2.1. Operações relativas à circulação de mercadorias**

Após muito se debruçar sobre a interpretação da expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”, a fim de extrair dela os limites à atuação impositiva dos Estados, a doutrina pátria passou a compreender “operações” como a prática de um ato jurídico, abrangendo, por exemplo, a transmissão de um direito (posse ou propriedade)<sup>1</sup>.

Por sua vez, os conceitos de “circulação” e “mercadoria” foram identificados como aspectos adjetivos da operação tributada, prestando-se a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo. Assim, apenas poderão ser tributadas as

---

1. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 2004.

operações que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias<sup>2</sup>.

Assim, o termo “circulação” diz respeito à mudança de titularidade de uma mercadoria, entendida como a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre essa<sup>3</sup>.

O vocábulo “mercadoria”, por sua vez, designa o bem móvel sujeito à comercialização, como bem assevera Roque Antonio Carrazza<sup>4</sup>: “Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria”.

Em suma, a qualidade distintiva entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é a sua utilização ou não em contexto mercantil, de comércio<sup>5</sup>.

Diante do exposto, pode-se afirmar que a incidência do ICMS pressupõe, pois, a existência de ato jurídico (operação) que implique transferência de titularidade de certo bem em um contexto mercantil.

## **2.2. Entrada de bens ou mercadorias importados**

A partir da redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, muitas dúvidas foram suscitadas acerca da incidência do ICMS sobre as operações de importação.

---

2. ATALIBA, Geraldo. ICMS. Incorporação de Ativo – Empresa que loca, oferece em *leasing* seus Produtos – Descabimento do ICMS. *Revista de Direito Tributário*, 52. São Paulo: Dialética, 1990.

3. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, 25. São Paulo: Dialética, 1983.

4. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2001.

5. CARRAZZA, op. cit.

Nesse sentido, surgiram questionamentos acerca da identificação do Estado competente para a exigência do ICMS sobre a importação, isto é, se o Estado onde realizado o desembaraço ou o Estado onde situado o destinatário final do bem seria competente para cobrar o imposto.

Tal discussão decorreu, principalmente, de dois tipos de operações: (i) as realizadas por sociedades que, possuindo um estabelecimento em Estado litorâneo, efetuavam através dele a importação e, em seguida, remetiam para outro estabelecimento o bem importado, a fim de que se lhe atribuisse a finalidade pretendida, e (b) as realizadas por importadores por conta e ordem ou *trading companies*, que adotam todos os procedimentos necessários à importação do bem, inclusive o desembaraço aduaneiro, e em seguida o remetem ao efetivo destinatário, situado muitas vezes em Estado da federação distinto daquele onde realizado o desembaraço.

A falta de definição da questão ensejava – além de conflitos entre os entendimentos dos Estados, acarretando, muitas vezes, uma dupla exigência ao contribuinte – alguns abusos por parte dos contribuintes, que passaram a procurar Estados com alíquotas inferiores do ICMS-importação para que pudessem desembaraçar através deles as mercadorias importadas, ainda que destinadas a outro Estado.

Diante de tal cenário, foi necessária, mais uma vez, a atuação do Supremo Tribunal Federal para o equacionamento da questão, contexto em que pacificou o entendimento de que o Estado competente para a exigência do imposto é aquele onde localizado o estabelecimento de destinatário efetivo do bem, independentemente do local onde realizado o desembaraço aduaneiro:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ESTADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO JURÍDICO OU ESTADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO FINAL DA OPERAÇÃO (ESTABELECIMENTO ONDE HAVERÁ A ENTRADA DO BEM). ART. 155, § 2º, IX, A, DA CONSTITUIÇÃO. Nas operações das quais resultem a importação de bem do exterior, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS é devido ao estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico do bem, pouco importando se o desembaraço ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF, 2ª Turma, RE 405.457/SP, Min. Rel. Joaquim Barbosa, DJ de 05.02.2010)

### **2.3. Convênios CONFAZ e incentivos fiscais**

Nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal e do art. 1º da Lei Complementar n. 24/75, os Estados somente podem conceder incentivos fiscais mediante Convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”):

#### **Constituição Federal**

Art. 155.

(...)

§ 2º

(...)

XII – cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

(...)

**Lei Complementar n. 24/75**

Art. 1º. As isenções do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I – à redução da base de cálculo;

II – à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III – à concessão de créditos presumidos;

IV – a quaisquer outros incentivos fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação;

V – às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Vale destacar, nesse contexto, que a Lei Complementar n. 24/75 trata da concessão ou revogação de incentivos por meio dos Convênios CONFAZ, sem fazer qualquer distinção entre a natureza impositiva, que se depreende do tempo verbal utilizado no dispositivo acima, da eventual natureza meramente autorizativa que parece se revelar na locução de alguns convênios.

Nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se, ainda na década de 1980, no sentido da incompatibilidade entre a distinção dos convênios em autorizativos e impositivos e o teor da Lei Complementar n. 24/75:

ICM. ISENÇÃO CONCEDIDA POR CONVÊNIO. REVOGAÇÃO PELO DECRETO ESTADUAL N. 1473/80. 1. A LEI COMPLEMENTAR N. 24/75 NÃO ADMITE A DISTINÇÃO ENTRE CONVÊNIO AUTORIZATIVOS E CONVÊNIO IMPOSITIVOS. ASSIM, A REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO DECORRENTE DE CONVÊNIO NÃO PODE FAZER-SE POR MEIO DE DECRETO ESTADUAL, MAS TEM DE OBSER-

VAR O DISPOSTO NO PARÁGRAFO 2. DO ARTIGO 2. DA REFERIDA LEI COMPLEMENTAR. 2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO, DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSÃO “BACALHAU” CONSTANTE DO PARÁGRAFO 21 QUE O DECRETO 14737, DE 15 DE FEVEREIRO DE 1980, DO ESTADO DE SÃO PAULO ACRESCENTOU AO ARTIGO 5. DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, APROVADO PELO DECRETO 5.410, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1974, DO MESMO ESTADO. (STF, Pleno, RE 96.545 / SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 04.03.1983)

Não obstante, o advento da Lei Complementar n. 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, ensejou uma necessária relativização desse posicionamento.

Isso porque, de acordo com o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a concessão de qualquer incentivo fiscal de que decorra renúncia de receita pelos Estados torna necessária a previsão orçamentária do impacto financeiro correspondente, a ser acompanhado de demonstração de que as metas de resultados fiscais não serão afetadas ou de medidas de compensação que proporcionem aumento de receita.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;



II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Nesse sentido, ainda que um Estado celebre convênio com os demais no âmbito do CONFAZ, pode ocorrer de a contemplação do respectivo incentivo, em seu âmbito interno, ser obstaculizada por restrições orçamentárias.

Desse modo, a fim de evitar que as restrições orçamentárias eventualmente aplicáveis a certo Estado não inviabilizem a celebração de certo convênio, com o qual o Estado concorda, torna-se salutar a atribuição de natureza autorizativa aos convênios.

Por ser uma medida de difícil decisão e que implica sempre em afetação das receitas orçamentárias, não é de se duvidar que essa será a prática para as deliberações vindouras, haja vista a vigente Lei Complementar n. 101/2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, que disciplinou a concessão de isenções, impondo limites internos de grande vulto. Nos dias atuais, tal atitude efetivamente só se poderá entender no campo de “autorização”, na medida que mesmo se todos os Estados deliberassem, por unanimidade favoravelmente à isenção, nem todos poderão assimilar-la sem fazer os competentes ajustes de contas que a LC n. 101/00 reclama.<sup>6</sup>

Aparentemente também alimentado por esse raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou no sentido da legalidade dos convênios autorizativos:

---

6. TÔRRES, Helene Taveira. Isenções no ICMS – Limites Formais e Materiais. Aplicação da LC n. 24/75. Constitucionalidade dos Chamados Convênios Autorizativos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 72. São Paulo: Dialética, 2001.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE. DECISÃO EXTRA PETITA. INOCORRÊNCIA. ICMS. REMISSÃO. CONVÊNIO AUTORIZATIVO. Não se reconhece a nulidade do acórdão se verifica que o equívoco não prejudicou o exame da causa. A autorização veiculada em Convênio para a concessão de remissão não acarreta direito subjetivo para o contribuinte, se não houve implementação da medida necessária à concessão do benefício, mesmo que o Convênio tenha sido objeto de ratificação. Recurso a que se nega provimento. (STJ, 2ª Turma, RMS 13.543/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 16.02.2004)

Como se depreende a partir da ementa acima transcrita, a autorização veiculada por Convênio não acarreta direito subjetivo para o contribuinte. Dessa maneira, a *contrario sensu*, o Convênio autorizativo também não se revela apto a criar obrigações para os contribuintes.

Portanto, somando-se ao entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça, o fato de que o Supremo Tribunal Federal ainda não se posicionou sobre o tema após a edição da Lei Complementar n. 101/00, e de que a prática adotada pelos Estados vem sendo a de incorporar a seus ordenamentos internos o teor dos convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, pode-se afirmar que, atualmente, a eficácia dos convênios autorizativos se sujeita à sua incorporação à legislação interna do Estado signatário.

### **3. Natureza autorizativa do Convênio ICMS 130/07**

Inicialmente, há que se observar que o Convênio ICMS 130/07 emprega, em suas cláusulas primeira, segunda, terceira, quinta e sexta – que dispõem sobre os benefícios fiscais re-

lativos ao ICMS aplicáveis às operações realizadas no âmbito do REPETRO – o verbo “autorizar”.

Nesse sentido, e em face do entendimento, já acima manifestado, do Superior Tribunal de Justiça, pode-se afirmar que o Convênio se volta aos Estados signatários, não tendo eficácia imediata sobre os contribuintes.

Como consequência do exposto, há que se observar a legislação interna de cada Estado, a fim de verificar o tratamento tributário aplicável à transferência da sonda de um Estado para outro, conforme descrito nas considerações iniciais.

Pode-se, concluir, portanto, desde já, que a cláusula sétima, § 2º, do Convênio ICMS 130/07, no nosso entendimento, não é aplicável ao caso em questão por se tratar de norma meramente autorizativa. Somente no caso de a redação desse dispositivo ser replicada pelas legislações internas dos Estados, alcançaria a eficácia necessária ao alcance das operações sob análise.

#### **4. Legislação interna dos Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo**

A título exemplificativo, consideraremos, em virtude da maior recorrência, a hipótese de bem que, destinando-se à fase de exploração, é importado pelo Estado do Rio de Janeiro e, em seguida, após utilizado, transferido para o Estado de São Paulo.

Nesse cenário, há que se observar que, no Estado do Rio de Janeiro, o Decreto n. 41.142, de 23.01.2008, traz, em seu art. 7º, § 1º, redação semelhante à do dispositivo acima mencionado do Convênio:

Art. 7º Na hipótese prevista nos §§ 1º e 2º do artigo 2º deste Decreto, o imposto será devido a este Estado, caso nele ocorra a primeira entrada dos bens ou mercadorias para utilização econômica.

§ 1º Caso o imposto não tenha sido cobrado na entrada em outra unidade federada, ele será devido a este Estado, na hipótese de ser o Estado do Rio de Janeiro a primeira unidade federada em que ocorrer a entrada tributada dos bens ou mercadorias.

No entanto, apesar da semelhança, cumpre notar que o dispositivo trata apenas da hipótese de entrada no Estado do Rio de Janeiro de bem que, apesar de já ter entrado anteriormente em outro Estado, não se sujeitou à cobrança do imposto.

Em outras palavras, o caso tratado é aquele em que o Estado do Rio de Janeiro exige o imposto, mas o(s) Estado(s) onde ocorreu(ram) entrada(s) anterior(es) não o fez.

Não é possível, portanto, afirmar que tal dispositivo seja apto a abrigar a operação em que é o Estado do Rio de Janeiro que não cobra o imposto e o bem em seguida é transferido para outro Estado.

O Estado de São Paulo, por sua vez, atuando nos limites da autorização do Convênio ICMS 130/07, publicou o Decreto n. 53.574, de 17.10.2008, com alterações posteriores, em que replica boa parte do tratamento tributário autorizado, mas que não contém qualquer dispositivo concernente à possibilidade de se tributar neste Estado bem que tenha entrado anteriormente em outro Estado sem cobrança do imposto.

Nesse sentido, parece-nos inevitável constatar que, apesar de autorizado a tanto, São Paulo não contemplou em sua legislação interna a tributação, pelo ICMS, dos bens transferidos para seu território após já terem se sujeitado a

entrada(s) anterior(es) em outro(s) Estado(s) sem a cobrança do imposto.

Portanto, pode-se afirmar que é inaplicável ao caso o disposto na cláusula sétima, § 2º, do Convênio ICMS 130/07, em virtude do seu caráter meramente autorizativo, e que não há, na legislação do Estado de São Paulo, dispositivo que internalize a prescrição daquele dispositivo.

### **5. Interpretação conforme à Constituição do § 2º, cláusula sétima, do Convênio ICMS 130/07**

Além do exposto, há que se notar que, mesmo que o Convênio ICMS 130/07 não possuísse caráter autorizativo, sendo aplicável de modo imediato aos contribuintes, a partir da ratificação, a despeito das legislações internas dos Estados, ainda não se poderia admitir a cobrança do ICMS pelos Estados nas transferências interestaduais do bem importado, com base na cláusula sétima, § 2º, do Convênio.

Isso porque o fato gerador do ICMS é a importação do bem, cuja temporalidade é manifestada pelo desembaraço aduaneiro, ou a circulação de mercadoria.

Nesse caso, o disposto na cláusula sétima, § 2º, do Convênio ICMS 130/07 padeceria de inconstitucionalidade caso dele se depreendesse a possibilidade de um Estado, onde não ocorrido o fato gerador desembaraço aduaneiro (ICMS-importação) nem o fato gerador saída de mercadoria (ICMS-circulação), exigir o imposto, já que é ao Estado de destino que o dispositivo confere a competência para cobrar o imposto sobre a operação.

Aliás, há que se mencionar que até mesmo a incidência do ICMS sobre a primeira entrada do bem importado já se revela passível de questionamento, conforme a jurisprudência pátria, visto que, sendo a entrada do bem suportada por um contrato de locação ou arrendamento, não implica a transferência de titularidade do bem, o que, conforme os posicionamentos dos Tribunais Superiores, é requisito para a configuração do fato gerador do imposto também na importação:

(...) Destarte, é certo que se encontra pacificado, hodiernamente, no Supremo Tribunal Federal, o entendimento de que a incidência do **ICMS**, mesmo no caso de **importação**, pressupõe operação de circulação de mercadoria (transferência da **titularidade** do bem), o que não ocorre nas hipóteses de arrendamento em que há “mera promessa de transferência pura do domínio desse bem do arrendante para o arrendatário”.

5. Consecutariamente, impõe-se a submissão da orientação desta Corte ao julgado do Pretório Excelso, como técnica de uniformização jurisprudencial, instrumento oriundo do Sistema da Common Law e que tem como desígnio a consagração da Isonomia Fiscal no caso sub examine, reiterando a jurisprudência desta Corte que, com base no artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar 87/96, propugna a não incidência de **ICMS** sobre operação de *leasing* em que não se efetivou transferência da **titularidade** do bem (circulação de mercadoria), quer o bem arrendado provenha do exterior, quer não. (...)(STJ, 1ª Turma, REsp 959.387/RJ, Min. Rel. Denise Arruda, DJe 24.08.2009)

Feito esse adendo e voltando ao ponto acima, há que se perceber que, no Convênio, não há qualquer dispositivo que trate do diferimento do imposto para momento seguinte, no caso de o primeiro Estado onde o bem entre para utilização econômica não o exigir.

Diferentemente, a hipótese é de isenção, ou redução da base de cálculo, concedida pelo Estado competente para a tributação, qual seja, aquela onde ocorrida a primeira importação do bem para utilização econômica.

Desse modo, não há como se cogitar que a isenção concedida pelo ente tributante competente possa ensejar delegação de competência a outro, caso nesse segundo ente não ocorra qualquer fato gerador.

Diante do exposto, a cláusula sétima, § 2º, do Convênio ICMS 130/07, comporta apenas duas interpretações compatíveis com a Constituição Federal.

A primeira aponta no sentido de que a sua aplicação se atém à hipótese de exportação ficta e reimportação do bem através de Estado distinto daquele onde anteriormente desembaraçado o bem para utilização econômica.

Nesse sentido, a regra visaria à proteção do contribuinte, no sentido de que sucessivas exportações fictas e reimportações não poderiam ser reiteradamente tributadas pelos Estados onde realizados os respectivos desembaraços, mas apenas pelo primeiro onde se atribuisse ao bem utilização econômica e que preveja a cobrança. Assim, apesar de ocorrerem sucessivos fatos geradores, a cobrança do imposto seria única.

E a segunda indica uma norma antiabusiva, destinada a vedar a simulação. Nesse contexto, a norma imputaria o pagamento do imposto ao Estado de destino quando, no Estado de origem, ele não tiver sido pago, a fim de evitar que, pretendendo obter benefício no tratamento fiscal, os contribuintes optassem sempre por desembaraçar o bem através de Estado concedente de isenção, ainda que o local da utiliza-

ção econômica do bem fosse outro, que tributasse a entrada do bem importado.

## **6. Não incidência do ICMS sobre a transferência interestadual de bens importados sob o REPETRO**

Ademais, é importante considerar que, sendo a operação de transferência interestadual dos bens importados sob o REPETRO, pode-se afirmar que a operação não se sujeita à incidência do ICMS.

Isso porque, sem que haja transferência de propriedade e natureza mercantil na operação, conforme já esclarecido anteriormente, não se pode falar em circulação nem em mercadoria, e esses conceitos são pressupostos da incidência do ICMS.

Na operação sob análise, como a sociedade sequer detém a propriedade do bem – já que a fruição do REPETRO na importação pressupõe uma importação sem transferência de titularidade – obviamente não pode transferi-la a outrem.

Portanto, a própria necessidade de que a operação constitua circulação e tenha mercadoria como objeto é hábil a afastar a incidência do imposto sobre as operações de remessa interestadual de bens sem transferência de titularidade, evidenciando, pois, ser indevida a pretendida exigência.

Além disso, a maior parte das referidas transferências ocorre entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, contexto em que o posicionamento dos Tribunais Superiores é maciço no sentido da não incidência:



[...] ICMS: não incide sobre o deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade. Precedente: RE 158.834, Pl., 23.10.2002, red. p/ acórdão Marco Aurélio, RTJ 194/979. (...).

(STF, Primeira Turma, AgReg no AI 271.528-3/PA, DJ de 07.12.2006)

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

(Súmula n. 166/STJ)

Em face do exposto, resta demonstrada, em nosso entender, a ausência de autorização normativa para exigência do ICMS na operação de transferência interestadual dos bens importados sob o REPETRO e, ainda com mais força, quando tais transferências ocorrerem entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

## 7. Conclusão

Diante de todo o exposto, entendemos que:

- (1) A cláusula sétima, § 2º, do Convênio ICMS 130/07 é norma meramente autorizativa. Assim, ao mesmo tempo que não gera direito subjetivo para os contribuintes quanto ao tratamento diferenciado, também não é apta a gerar obrigações sem que seja internalizado na legislação dos Estados;
- (2) Mesmo que o Convênio ICMS 130/07 não possuísse caráter autorizativo, sendo aplicável de modo imediato aos contribuintes, a partir da ratificação, ainda não se poderia admitir a cobrança do ICMS pelo Estado de destino na transferência do bem a partir do

Estado de origem, com base na cláusula sétima, § 2º, do Convênio, já que não há fato gerador do imposto no Estado de destino;

(3) A cláusula sétima, § 2º, do Convênio ICMS 130/07 padeceria de inconstitucionalidade caso dela se pudesse depreender a possibilidade de um Estado, onde não ocorrido o fato gerador desembaraço aduaneiro (ICMS-importação) nem o fato gerador saída de mercadoria (ICMS-circulação), exigir o imposto;

(4) Tendo os bens transferidos sido importados sob o REPETRO – que pressupõe a não transferência da titularidade, o importador não é proprietário do bem e, portanto, não poderá transferir a sua propriedade por conta da operação interestadual, o que inviabiliza a incidência do ICMS;

(5) Em muitos casos, ocorre a transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o que não constitui fato gerador do ICMS, conforme entendimento pacificado dos Tribunais Superiores, por não consistir em circulação de mercadoria (já que não implica transferência de propriedade nem possui caráter mercantil); e

(6) Há duas interpretações da cláusula sétima, § 2º, do Convênio ICMS 130/07 que se compatibilizam com a Constituição Federal:

(i) A primeira aponta para a sua aplicação apenas na hipótese de exportação ficta e reimportação do bem através de Estado distinto daquele onde anteriormente desembaraçado para utilização econômica, e não no caso de mera transferên-

cia. A norma visaria à proteção do contribuinte, no sentido de que sucessivas exportações fictas e reimportações não fossem reiteradamente tributadas pelos Estados onde realizados os respectivos desembaraços. Assim, apesar de ocorrerem sucessivos fatos geradores, a cobrança do imposto seria única;

(ii) A segunda indica uma norma antiabusiva, destinada a vedar a simulação. Nesse contexto, a norma teria o fim de evitar que, pretendendo obter benefício no tratamento fiscal, os contribuintes optassem sempre por desembaraçar o bem através de Estado concedente de isenção, ainda que o local da utilização econômica do bem fosse outro, que tributasse a entrada do bem importado.

## 8. Referências bibliográficas

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 2004.

ATALIBA, Geraldo. ICMS. Incorporação de Ativo – Empresa que loca, oferece em leasing seus Produtos – Descabimento do ICMS. *Revista de Direito Tributário*, 52. São Paulo: Dialética, 1990.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, 25. São Paulo: Dialética, 1983.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS – Limites Formais e Materiais. Aplicação da LC n. 24/75. Constitucionalidade dos Chamados Convênios Autorizativos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 72. São Paulo: Dialética, 2001.

Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, disponível em <http://www.stj.gov.br>.

Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, disponível em <http://www.stf.gov.br>.