

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA E CONTA E ORDEM: LIMITES DA REGULAMENTAÇÃO FEDERAL

Janaina Gaspar

Mestranda em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada.

André Felix Ricotta de Oliveira

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Advogado.

Artigo recebido em 05.08.2025 e aprovado em 02.09.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O poder regulamentar no direito brasileiro e a proibição a inovação originária em matéria tributária 3 A competência tributária e o princípio da legalidade 4 Importação por conta e ordem e por encomenda e a regulamentação pela IN RFB n. 1.861/2018 4.1 IN RFB n. 1.861/2018: distinção entre importação por conta e ordem e por encomenda 4.2 Natureza jurídica da IN RFB n. 1.861/2018 e a extrapolação dos limites regulamentares 5 Reflexos das definições da RFB no ICMS-Importação 5.1 Impacto na identificação do sujeito passivo e na base de cálculo do ICMS-Importação 5.2 Confronto entre a IN RFB n. 1.861/2018 e a legislação do ICMS-Importação 5.3 Influência da competência regulamentar da União na definição do sujeito passivo do ICMS-Importação: a visão do TIT-SP 5.4 O entendimento do TIT-SP na definição de sujeito passivo do ICMS-Importação 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: Este artigo discute se a Receita Federal do Brasil (RFB) extrapola sua competência regulamentar ao definir, por meio de instruções normativas, como a IN RFB n. 1.861/2018, as regras para importação por conta e ordem e por encomenda. A análise foca em como essa atuação da RFB pode invadir a esfera legislativa dos Estados, impactando os elementos essenciais do ICMS-Importação (fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo) e gerando incerteza jurídica e conflitos de competência, que exigem harmonização.

PALAVRAS-CHAVE: Competência tributária. Poder regulamentar. ICMS-Importação. Importação por encomenda. Importação por conta e ordem. Instrução Normativa RFB.

IMPORTATION BY ORDER AND ACCOUNT AND ORDER: LIMITS OF FEDERAL REGULATION

CONTENTS: 1 Introduction 2 The regulatory power in Brazilian law and the prohibition of original innovation in tax matters 3 Tax jurisdiction and the principle of legality 4 Importation on behalf and order and by order and regulation by IN RFB No. 1,861/2018 4.1 IN RFB No. 1,861/2018: distinction between importation on behalf and order and by order 4.2 Legal nature of IN RFB No. 1,861/2018 and the extrapolation of regulatory limits 5 Reflections of the RFB definitions on ICMS-Importation 5.1 Impact on the identification of the taxable person and calculation basis of ICMS-Importation 5.2 Comparison between IN RFB No. 1,861/2018 and the ICMS-Import legislation 5.3 Influence of the regulatory competence of the union in the definition of the ICMS-Import taxable person: The view of TIT-SP 5.4 The understanding of TIT-SP in the definition of the ICMS-Import taxable person 6 Conclusion 7 References.

ABSTRACT: This article discusses whether the Brazilian Federal Revenue (RFB) exceeds its regulatory competence by defining, through normative instructions such as IN RFB n. 1,861/2018, the rules for importation on behalf of and on order, and by order. The analysis focuses on how this action by the RFB can invade the legislative sphere of the States, impacting the essential elements of ICMS-Importation (taxable event, calculation basis, and taxable person), and generating legal uncertainty and conflicts of competence that require harmonization.

KEYWORDS: Tax competence. Regulatory power. ICMS-Importation. Importation by order. Importation on behalf of and on order. Normative Instruction RFB.

1 INTRODUÇÃO

As operações de importação por conta e ordem e por encomenda são regulamentadas pela Receita Federal do Brasil (RFB) via instruções normativas. O presente artigo tem como objeto a análise jurídica da IN RFB n. 1.861/2018 e suas alterações, diante de seus reflexos no ICMS-Importação estadual, tendo como diretriz a problemática sobre se a RFB, ao regulamentar as importações por conta e ordem e por encomenda via instrução normativa, excede seu poder e invade a competência estadual na definição dos elementos essenciais do ICMS-Importação (fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo), gerando conflitos federativos.

Com efeito, este estudo pretende abordar os limites da competência regulamentar da RFB na estipulação dessas definições, dada a tensão entre as competências legislativas federal e estadual em matéria tributária, na medida em que a regulamentação federal impacta o desenho normativo do ICMS-Importação (tributo estadual), o que enseja potenciais conflitos federativos e insegurança jurídica.

2 O PODER REGULAMENTAR NO DIREITO BRASILEIRO E A PROIBIÇÃO A INOVAÇÃO ORIGINÁRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

No ordenamento jurídico brasileiro, o regulamento é um ato normativo secundário, de natureza infralegal, expedido pelo Poder Executivo. Sua função precípua é a de detalhar e instrumentalizar a execução de uma lei, tornando-a aplicável à realidade concreta. Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua o regulamento como “ato geral e (de regra) abstrato, de competência privativa do Chefe do Poder Executivo, expedido com a estrita finalidade de produzir as disposições operacionais uniformizadoras necessárias à fiel execução de lei cuja aplicação demande atuação da Administração Pública”¹.

A natureza jurídica do regulamento é, portanto, de um ato administrativo normativo. Embora possua generalidade e abstração, características típicas de lei, se subordina hierarquicamente a esta. Sua validade e sua eficácia dependem da existência de uma lei a ser regulamentada, e seu conteúdo não pode contrariar ou inovar o que a lei já estabeleceu. Ele não cria direitos ou obrigações de forma originária, mas apenas explicita e pormenoriza o que já está contido na norma legal.

A distinção entre lei e regulamento é um pilar do Estado de Direito e do princípio da legalidade. A lei, em sentido formal, é o ato normativo primário, emanado do Poder Legislativo, que inova originariamente o ordenamento jurídico, criando, modificando ou extinguindo direitos e obrigações. Lei é expressão da vontade popular, manifestada por meio de seus representantes.

O regulamento, por sua vez, é um ato secundário, derivado da lei. Sua função não é inovar, mas sim complementar a lei regulamentada, preenchendo lacunas procedimentais e estabelecendo as regras necessárias para sua fiel execução. A lei é a fonte primária do direito; o regulamento, uma fonte secundária, que dela extrai sua validade. Essa distinção é vital para a separação de poderes, garantindo que o Poder Executivo não usurpe a função legislativa, que é privativa do Congresso Nacional (ou das Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais, em suas respectivas esferas).

Podemos classificar o regulamento em: (a) regulamentos autorizados ou delegados, quando expedidos com base em uma delegação legislativa expressa,

1. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

na qual a lei autoriza o Executivo a dispor sobre determinada matéria. Embora existam no direito comparado, no Brasil, a delegação legislativa é restrita e formalizada por meio de lei delegada (art. 68 da CF), não se confundindo com o poder regulamentar ordinário; e, (b) regulamentos independentes ou autônomos, que dispõem sobre matéria não regulada por lei, ou seja, que não se destinam a executar uma lei específica².

No direito brasileiro, não há permissão para a modalidade de regulamentos independentes ou autônomos, pois implicaria usurpação da função legislativa pelo Executivo. A exceção são os regulamentos que tratam da organização e do funcionamento da administração pública, desde que não impliquem aumento de despesa ou criação/extinção de órgãos públicos, conforme o art. 84, VI, da CF.

Portanto, apenas os regulamentos autorizados ou delegados, também chamados de “regulamentos executivos”, são aceitos e constitucionais. Não se admite delegação legislativa disfarçada por meio de regulamentos, especialmente em matérias que exigem reserva de lei, como a tributária.

Dessa feita, o poder regulamentar do Poder Executivo, embora essencial para a operacionalização das leis, não é ilimitado. A Constituição Federal, em seu art. 84, IV, confere ao Presidente da República a competência para “sanctionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”. A expressão “fiel execução” é a chave para compreender os limites desse poder, significa que o regulamento deve se ater estritamente ao conteúdo da lei, sem criar novas disposições que não encontrem respaldo na norma legal regulamentada.

A proibição de inovação originária na ordem jurídica por meio de regulamento é um princípio basilar. Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello destaca que “há inovação proibida sempre que seja impossível afirmar-se que aquele específico direito, dever, obrigação, limitação ou restrição já estavam estatuídos e identificados na lei regulamentada”³.

Roque Antonio Carrazza reforça que a competência regulamentar não autoriza o Executivo a “criar, modificar ou extinguir direitos e obrigações, nem

2. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 313. [cap. VI, item 11, “A lei e a faculdade regulamentar”].

3. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 363. [cap. VI, “O regulamento no direito brasileiro”].

a alterar o sentido ou o alcance da lei”⁴. Isso significa que o regulamento não pode criar novas figuras jurídicas, novas hipóteses de incidência tributária, novos sujeitos passivos, novas bases de cálculo, ou qualquer outra disposição que não tenha sido previamente estabelecida por lei. A função do regulamento é meramente instrumental e executória.

Em matéria tributária, os limites do poder regulamentar são ainda mais estritos, em virtude do princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF) e da reserva de lei (art. 97 do CTN). O regulamento tributário deve apenas detalhar e facilitar a aplicação das leis existentes, sem, em hipótese alguma, inovar originariamente no ordenamento jurídico, criar tributos, majorá-los, ou definir elementos essenciais da obrigação tributária sem expressa previsão legal.

Paulo de Barros Carvalho enfatiza:

Por estar adstrito ao âmbito de lei determinada, o decreto regulamentar não poderá ampliá-la ou reduzi-la, modificando de qualquer forma o conteúdo dos comandos que regulamenta. Não lhe é dado, por conseguinte, inovar a ordem jurídica, fazendo surgir novos direitos e obrigações. Daí sua condição de instrumento secundário de introdução de regras tributárias⁵.

A instrução normativa, como ato infralegal, possui uma hierarquia ainda inferior à do decreto regulamentar, sendo um ato administrativo que visa a orientar a aplicação da legislação por parte dos agentes fiscais e dos contribuintes. Sua força normativa é derivada e limitada à estrita observância da lei e do regulamento.

Qualquer disposição de regulamento ou instrução normativa que crie ou modifique elementos essenciais da obrigação tributária (fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo) sem amparo em lei em sentido estrito é eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade, não produzindo efeitos jurídicos válidos.

4. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 313. [cap. VI, item 11, “A lei e a faculdade regulamentar”].

5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 77.

3 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O sistema federativo brasileiro, caracterizado pela autonomia dos entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), distribui a competência tributária de forma rígida e exaustiva pela Constituição Federal.

Roque Antonio Carrazza destaca que a Constituição “distribui as competências tributárias entre os entes políticos, de modo a evitar conflitos e assegurar a autonomia financeira de cada um”⁶. A Constituição estabelece as competências privativas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além das competências comuns e residuais. Essa repartição constitucional impõe limites claros à atuação de cada um e visa a evitar conflitos de competência.

A competência tributária é a aptidão para criar tributos, ou seja, para instituir, majorar, reduzir ou extinguir exações fiscais, bem como para definir a regra-matriz de incidência tributária. Essa aptidão é indelegável, conforme arts. 7º e 8º do Código Tributário Nacional (CTN)⁷.

A indelegabilidade da competência tributária reforça a ideia de que a aptidão para criar tributos é intransferível. Isso significa que um ente federado não pode delegar a outro ente ou a qualquer órgão administrativo a prerrogativa de instituir ou modificar tributos.

Consequentemente, atos infralegais, como instruções normativas, possuem função meramente interpretativa e instrumental, não podem, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade, inovar no ordenamento jurídico tributário. Sua validade está condicionada à estrita observância da lei que buscam regulamentar. Qualquer tentativa de criar ou alterar obrigações tributárias, definir novos fatos geradores, sujeitos passivos ou bases de cálculo por meio

6. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 330. [cap. VI, item 12].

7. “Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição. § 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir. § 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos. Art. 8º O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.”

de instrução normativa representa uma flagrante violação ao princípio da legalidade e à reserva legal.

O princípio da legalidade tributária, consagrado no art. 150, I, da CF (“sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”) e no art. 97 do CTN, é a pedra angular do Direito Tributário, e determina que a instituição ou a majoração de tributos, bem como a definição da regra-matriz de incidência tributária (critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo), sejam feitas exclusivamente por meio de lei em sentido estrito.

Paulo de Barros Carvalho leciona que “o princípio da legalidade, em matéria tributária, exige que todos os elementos essenciais do tributo estejam definidos em lei”⁸. A reserva legal, nesse contexto, significa que determinadas matérias são reservadas à disciplina por lei formal, não podendo ser tratadas por atos infr legais, como decretos ou instruções normativas.

O art. 97 do CTN é explícito ao listar as matérias que dependem de lei:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos incisos IV e V do art. 104; III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 113; IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos incisos IV e V do art. 104; V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações de sua lei; VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

A definição do sujeito passivo da obrigação tributária, embora não explicitamente listada no art. 97 do CTN, é intrínseca à definição do fato gerador e da base de cálculo, sendo, portanto, matéria de reserva legal.

A Súmula Vinculante 10 do Supremo Tribunal Federal (STF) estabelece que “viola a cláusula de reserva de plenário (CF, art. 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.” Embora a súmula se refira à reserva de plenário para a declaração de

8. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 117.

inconstitucionalidade, sua relevância para o controle da constitucionalidade de atos normativos infralegais em matéria tributária é indireta, mas fundamental.

A Súmula Vinculante 10, ao proteger a competência do plenário ou do órgão especial para declarar a inconstitucionalidade de leis ou atos normativos, sublinha a seriedade com que o Poder Judiciário deve tratar a hierarquia das normas e a observância dos preceitos constitucionais, inclusive quando atos administrativos invadem a esfera legislativa.

Sendo assim, a análise da constitucionalidade de um ato normativo, mesmo que infralegal, deve ser feita com o devido rigor. Se um ato infralegal, como uma instrução normativa, extrapola os limites da lei regulamentada inovando no ordenamento, viola princípios constitucionais, como o da legalidade tributária, devendo ter sua inconstitucionalidade reconhecida pelo Poder Judiciário.

4 IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM E POR ENCOMENDA E A REGULAMENTAÇÃO PELA IN RFB N. 1.861/2018

4.1 IN RFB n. 1.861/2018: distinção entre importação por conta e ordem e por encomenda

A Instrução Normativa RFB n. 1.861/2018 consolidou e detalhou as regras para as operações de importação realizadas por conta e ordem de terceiro e por encomenda. Seu objetivo declarado é aprimorar o controle aduaneiro e fiscal sobre essas modalidades, que, por sua complexidade e pela participação de múltiplos intervenientes, são suscetíveis a fraudes e evasão fiscal. A norma estabelece definições, requisitos e responsabilidades para os diversos atores envolvidos.

No que tange à importação por encomenda, o art. 3º da IN RFB n. 1.861/2018 define que a importação por encomenda é uma operação de comércio exterior na qual uma pessoa jurídica importadora (*trading* ou comercial importadora) adquire, com recursos próprios, mercadoria no exterior, promove seu despacho aduaneiro e a revende a um encomendante predeterminado, em razão de contrato previamente firmado.

A utilização exclusiva de recursos próprios da *trading* na aquisição da mercadoria no exterior é um critério distintivo fundamental, evitando a descaracterização da operação para importação por conta e ordem. Ao contrário desta

última, na importação por encomenda, o desembaraço aduaneiro é realizado em nome da própria *trading*, que assume integralmente os custos e recolhe os tributos incidentes com seus recursos.

A exclusividade da *trading* na realização do fechamento do câmbio da importação é uma decorrência de sua posição como adquirente, em contraste com a regulamentação do Mercado de Câmbio (RMCCI), que, historicamente, abordava apenas a importação por conta e ordem.

A *trading* configura-se, assim, como a adquirente jurídica do bem importado, fato corroborado por seus registros contábeis e fiscais. A mercadoria é contabilizada em seu estoque (ativo) e escriturada em seu Livro Registro de Entradas, evidenciando a aquisição efetiva com finalidade de revenda e a assunção dos riscos inerentes ao negócio.

Consequentemente, as operações subsequentes à importação, como a revenda no mercado doméstico, devem receber tratamento fiscal autônomo, dada a distinção entre a operação mercantil internacional (exportador-*trading*) e a venda doméstica (*trading*-cliente nacional).

Para a efetivação da importação por encomenda, tanto a *trading* quanto o encomendante devem estar habilitados a operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), conforme a IN RFB n. 1.861/2018.

No que concerne ao ICMS, a existência de duas operações de compra e venda autônomas e individualizadas (internacional e doméstica) é crucial para a correta identificação do sujeito passivo, reforçando que o ICMS-Importação é devido pela *trading* (adquirente do produto importado), e não pelo encomendante, minimizando o risco de exigência indevida por parte dos Estados.

Quanto à importação por conta e ordem, dispõe o art. 2º da IN 1.861/2018:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.

A importação por conta e ordem é a operação pela qual uma empresa contratada, geralmente uma *trading*, promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra pessoa jurídica (PJ) em razão de contrato previamente firmado.

Nos termos dos arts. 86 e 87 da IN SRF n. 247/2002, da ADI n. 07/2002, e da IN RF 1.861/2018, para que uma importação seja caracterizada por conta e ordem é necessário o atendimento de certos requisitos impostos pela legislação federal. São eles:

- deve ser firmado contrato prévio entre a *trading* e a adquirente das mercadorias importadas, específico para a importação por conta e ordem;
- não pode haver aquisição da propriedade das mercadorias pela *trading*, o que se caracterizaria pela ocorrência de uma das seguintes hipóteses:
 - conste como adquirente no contrato de câmbio;
 - conste como adquirente na fatura internacional (*Invoice*);
 - emita NF de entrada/saída a título de compra ou venda; ou
 - contabilize em estoque a entrada/saída da mercadoria importada como compra ou venda.
- os registros contábeis e fiscais da *trading* devem evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros;
- a NF de remessa da *trading* deve ser emitida pelo mesmo valor constante da NF de entrada, acrescida dos tributos incidentes na importação;
- deve ser adiantado à *trading* todo o numérico necessário para o pagamento dos tributos aduaneiros e das demais despesas.

Não podemos olvidar que (i) o contrato é requisito para que a Declaração de Importação (DI) seja registrada no Siscomex e (ii) o requerimento de vinculação apresentado à RFB deve conter:

- o nome empresarial e o número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ);
- o prazo ou as operações para os quais o importador foi contratado.

Quaisquer alterações nessas informações deverão ser comunicadas à RFB por meio de requerimento.

Na importação por conta e ordem, a pessoa jurídica importadora atua exclusivamente como prestadora de serviços de intermediação. Nessa modalidade, a *trading* não adquire a propriedade das mercadorias importadas, agindo

apenas em nome e por conta do adquirente. Consequentemente, a remessa da mercadoria da *trading* para o cliente não se configura como operação de venda, mas sim como mera remessa.

O faturamento da *trading* restringe-se aos serviços prestados, formalizados por meio de Nota Fiscal de Serviços. Assim, o importador de fato é o adquirente da mercadoria, sendo a *trading* uma mera mandatária.

É relevante notar que o fechamento do câmbio pode ser realizado tanto em nome da importadora quanto em nome do adquirente, conforme o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI) do Banco Central do Brasil (Título 1, Capítulo 12, Seção 2).

Adicionalmente, tanto na importação por conta e ordem quanto na por encomenda, as empresas envolvidas (importadora e adquirente/encomendante) devem estar habilitadas a operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), nos termos da Instrução Normativa RFB n. 1.861/2018. Quaisquer alterações nessas informações cadastrais devem ser comunicadas à RFB por meio de requerimento.

Por fim, em ambas as modalidades de importação (por conta e ordem e por encomenda), há responsabilidade solidária entre a contratante e a *trading*, nos termos do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN), dada a vinculação de ambas as empresas à operação de importação.

4.2 Natureza jurídica da IN RFB n. 1.861/2018 e a extrapolação dos limites regulamentares

A instrução normativa, como já abordado, é um ato administrativo infralegal, de caráter secundário, cuja função é meramente instrumental e de detalhamento da lei para sua fiel execução, sendo-lhe vedado inovar no ordenamento jurídico, criar ou modificar direitos e obrigações, ou definir elementos essenciais da obrigação tributária. Sua validade está condicionada à estrita observância da lei e do decreto regulamentar.

A análise crítica das definições e dos requisitos da IN RFB n. 1.861/2018 (e suas alterações) revela que, em alguns pontos, a norma extrapola os limites do poder regulamentar, adentrando indevidamente na definição de elementos da obrigação tributária. Ao estabelecer critérios rígidos para a caracterização do “adquirente” na importação por conta e ordem e do “encomendante predeterminado”

na importação por encomenda, a RFB, na prática, está qualificando os sujeitos da operação, de forma que pode influenciar diretamente a determinação do sujeito passivo de tributos, como o ICMS.

Por exemplo, ao exigir que na importação por encomenda a importadora utilize “recursos próprios” e revenda a um “encomendante predeterminado”, a IN não apenas detalha um procedimento, mas busca caracterizar uma relação de compra e venda mercantil. Essa caracterização, embora relevante para os tributos federais (PIS/Cofins-Importação, IPI), pode colidir com a interpretação dos Estados sobre quem é o “real” importador para fins de ICMS.

A questão central é: a RFB, ao estabelecer esses critérios, está meramente regulamentando o controle aduaneiro, ou está, de fato, definindo quem é o contribuinte ou responsável por tributos? A determinação do sujeito passivo é matéria de reserva legal, conforme o art. 97 do CTN. Se a IN, ao qualificar os intervenientes, indiretamente define quem é o contribuinte de um tributo, ao inovar no ordenamento jurídico, invade a competência legislativa dos entes tributantes.

A análise deve ser crítica e aprofundada, confrontando as definições e os requisitos da IN com os princípios constitucionais e legais que regem o poder regulamentar e a competência tributária. A RFB tem competência para constituir o crédito tributário dos tributos federais e para fiscalizar o comércio exterior. Contudo, essa competência não lhe confere o poder de criar definições que vinculem os Estados na determinação do sujeito passivo de seus próprios tributos, como o ICMS. A atuação administrativa deve se ater aos limites da lei, sob pena de ilegalidade e de gerar insegurança jurídica.

5 REFLEXOS DAS DEFINIÇÕES DA RFB NO ICMS-IMPORTAÇÃO

5.1 Impacto na identificação do sujeito passivo e na base de cálculo do ICMS-Importação

As definições federais dos sujeitos da operação (adquirente, encomendante, importador por conta e ordem) podem impactar significativamente a identificação do sujeito passivo do ICMS-Importação e a base de cálculo do imposto.

Importação por conta e ordem: para a RFB, o importador é a pessoa jurídica que promove o despacho aduaneiro em seu nome, mas o adquirente é

o terceiro. Para o ICMS, a questão é se o sujeito passivo é o importador registrado na Declaração de Importação (DI) ou o real adquirente da mercadoria. Muitos Estados, seguindo a lógica da Lei Kandir e o princípio da capacidade contributiva, tendem a considerar o adquirente como o sujeito passivo do ICMS, pois é ele quem, de fato, realiza a operação de circulação de mercadoria. Se a RFB, por meio de sua IN, tenta caracterizar a importadora como a “real” importadora para fins de tributos federais, isso pode gerar um conflito de interpretação com os Estados.

Importação por encomenda: a IN RFB n. 1.861/2018 define a importadora como a adquirente da mercadoria no exterior e revendedora ao encomendante. Essa caracterização de compra e venda internacional e posterior revenda é, em tese, mais alinhada com a lógica do ICMS, em que a importadora seria o sujeito passivo do ICMS na importação e, posteriormente, do ICMS na saída interna para o encomendante. No entanto, a fiscalização estadual pode, em alguns casos, desconsiderar essa intermediação e tentar atribuir a responsabilidade do ICMS-Importação diretamente ao encomendante, alegando que a importadora agiu como mera “fachada”, ou que a operação se assemelha mais a uma conta e ordem disfarçada.

Essas divergências de interpretação podem levar a autuações fiscais controversas, com a RFB e os Estados atribuindo a responsabilidade tributária a diferentes sujeitos, gerando bitributação ou a impossibilidade de recuperação de créditos.

5.2 Confronto entre a IN RFB n. 1.861/2018 e a legislação do ICMS-Importação

O ICMS sobre a importação é um tributo de competência estadual, previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, e regulamentado pela Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir). O fato gerador do ICMS na importação ocorre na entrada da mercadoria no estabelecimento do importador ou no desembarço aduaneiro, conforme a legislação estadual. O sujeito passivo, via de regra, é o importador.

O grande ponto de confronto reside na interpretação de quem é o “importador” para fins de ICMS, especialmente nas operações por conta e ordem e por encomenda. Enquanto a IN RFB n. 1.861/2018 (e suas alterações) estabelece critérios federais para a qualificação dos intervenientes (importador, adquirente,

encomendante), os Estados, no exercício de sua competência tributária, podem ter sua própria interpretação sobre quem é o sujeito passivo do ICMS.

De acordo com o art. 155, § 2º, X, “a”, da CF/1988, nas importações o ICMS é devido ao Estado “onde estiver localizado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou serviço importado”.

O legislador complementar, ao tratar do tema no art. 11 da LC n. 87/1996, assim se manifestou:

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 à entrada física [...].

Do confronto entre o dispositivo constitucional e a legislação complementar, temos que o ICMS-Importação é devido ao Estado onde se localiza o destinatário jurídico da importação, sendo irrelevante o local do desembarço das mercadorias (apesar de alguns Estados pretenderem cobrar o ICMS-Importação pelo simples fato de o desembarço aduaneiro ocorrer em seus territórios).

Essa linha se pauta no entendimento de que, à luz do art. 155 da CF/1988, a operação (leia-se negócio jurídico mercantil), nos casos de importação, é a compra e venda entre o fornecedor estrangeiro e a parte brasileira que com este contratou.

Dessa forma, o destinatário jurídico das operações de importação é o sujeito que realiza o negócio jurídico mercantil internacional, ou seja, aquele que celebra o contrato de compra e venda com o exportador no exterior. Esse contrato é formalizado de acordo com as práticas mercantis adotadas nesse tipo de operação, figurando o comprador como importador e sujeito passivo do ICMS, pouco importando onde ocorre o desembarço aduaneiro e a circulação física da mercadoria.

Corroborar esse entendimento o magistério de José Eduardo Soares de Melo:

Certamente, o ICMS não incide sobre a mera entrada de bem no País, e não se torna devido pela simples liberação aduaneira, sendo correto que a titularidade do imposto (“sujeito ativo da relação jurídico-fiscal”) não cabe singelamente ao Estado onde ocorreu o mero ato físico do desembarço aduaneiro, mas ao Estado onde se

localiza o sujeito passivo do tributo, isto é, aquele que juridicamente promoveu o ingresso dos bens estrangeiros no País, e para onde se destinam⁹.

Nesse sentido, o entendimento adotado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário n. 405.457/SP, Relator Ministro Joaquim Barbosa, de que o ICMS na importação deve ser recolhido ao Estado em que se situa o importador, não sendo necessário averiguar se a mercadoria foi desembaraçada em Vitória e entregue posteriormente ao estabelecimento paulista, *in verbis*:

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 resulte 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.

Do voto proferido pelo E. Ministro Relator, Joaquim Barbosa, fica clara a interpretação que o STF dá ao art. 155, § 2º, IX, “a”, definindo que o sujeito passivo do ICMS é o destinatário jurídico quando não há mero intermediário na operação, *in verbis*:

A parte final do artigo transcrito estabelece a competência para a arrecadação do ICMS incidente sobre as operações de importação com base no princípio da territorialidade, cabendo interpretar a expressão destinatário da mercadoria, bem ou serviços. Como a hipótese de incidência do ICMS, nessa modalidade, é a operação de circulação de bem amparado por importação, o destinatário a que alude o art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição é o jurídico, isto é, o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade do bem, o importador-adquirente. A noção se contrapõe à ideia do destinatário da mera remessa física do bem.
[...]

9. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 48.

Reputo que tanto o desembaraço aduaneiro quanto a ausência de circulação da mercadoria no território do estado onde está localizado o importador são irrelevantes para o desate da questão. O que se indaga é quem foi o importador, pessoa efetivamente responsável pelo negócio jurídico que subsidiou a operação que trouxe os produtos ao território nacional. Assim, a entrada física dos bens em estabelecimento da pessoa jurídica ou física não é o critério decisivo na identificação do sujeito ativo, ao contrário do que sugerido pelo acórdão recorrido.

As operações de importação foram realizadas pelo estabelecimento da recorrente localizado no Estado do Paraná (fls. 160). Não há identificação de que tenha atuado como mero intermediário da operação ou consignatário das mercadorias, critério utilizado pela Primeira Turma desta Corte, por ocasião do julgamento do RE 268.586 (rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 24.05.2005) para reconhecer que o destinatário da mercadoria não era a empresa importadora.

O risco de violação ao pacto federativo fica arrefecido diante do afirmado, e não contestado, destaque do imposto devido em razão de operação interestadual.

Ademais não se indicou a existência de política de concessão intensa de benefícios fiscais de duvidosa legalidade que justificassem a evasão fiscal ou elisão tida por ilícito atípico.

Assim, se o desembaraço ocorre fisicamente no Estado “A” e o importador jurídico se encontra no Estado “B”, entendemos que o Estado “B” é competente para exigir o ICMS-Importação. Vejamos, neste passo, o posicionamento do STF no julgamento do RE 299.079/RJ¹⁰:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. [...]. ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR. O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea “a” do inciso IX do parágrafo 2º do artigo 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário desprovido.

Observa-se ainda o voto do E. Ministro Carlos Britto:

10. STF, RE 299.079/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Carlos Britto, j. 30.06.2004, *DJ* 16.06.2006, pp. 00020, Ement., vol. 02237-03, pp. 00461, *RTJ*, v. 00200-03, pp. 01356 *LEXSTF* v. 28, n. 331, p. 268-275, 2006.

[...] Empresa sediada no Estado de Pernambuco realizou a importação de álcool anidrido – produto isento do referido imposto naquela localidade – para vendê-lo à Petrobras, com sede no Estado do Rio de Janeiro. Porém, visando à economia e praticidade, preferiu que a mercadoria fosse entregue, diretamente, à Petrobras de Duque de Caxias (RJ), local onde ocorreu o desembaraço aduaneiro.

5. Isso assentado, o Estado do Rio de Janeiro sustenta que o ICMS pertence a ele, tendo em vista ser o Rio de Janeiro a localidade do estabelecimento destinatário do produto. [...]

8. O ICMS, incidente na importação de mercadoria, não tem como sujeito ativo da relação jurídico-tributária o Estado onde ocorreu o desembaraço aduaneiro – momento do fato gerador, 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.

9. De mais a mais, o dispositivo constitucional, ao se referir a “estabelecimento destinatário”, não especifica o tipo de estabelecimento: se é final, ou se não é.

10. Desta forma, quando a operação se inicia no Exterior, o ICMS é devido ao Estado em que está localizado o estabelecimento destinatário jurídico do bem, isto é, o importador.

Em arremate, o seguinte trecho do voto do E. Ministro Marco Aurélio:

Impossível é valorizar-se o desembarque de modo a se afastar do cenário jurídico a norma constitucional definidora do Estado titular do tributo (RE 299.079-5/RJ, Primeira Turma, DJ 16.06.2006).

Por fim, o Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheceu que o ICMS-Importação é devido à Unidade da Federação onde está situado o destinatário jurídico da importação, em sede de repercussão geral, no ARE 665.134/MG, que declarou a inconstitucionalidade parcial do art. 11, I, “d”, da LC 87/1996, que dispunha que o estabelecimento importador é o destinatário físico da mercadoria, e fixou a seguinte tese no 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.

No mundo atual e com o dinamismo com que ocorrem os negócios, não há motivo para não se admitir o destinatário jurídico como o contribuinte do ICMS-Importação, tanto que o Estado de São Paulo reconhece as operações realizadas por importador paulista que, ao desembarçar as mercadorias importadas, já as remete para outra pessoa jurídica, sem passar as mercadorias importadas pelo estabelecimento do importador paulista – um exemplo é o das operações em que a mercadoria é enviada diretamente para armazém alfandegário como entrada ficta, e, por isso, o ICMS é devido aqui, conforme Resposta à Consulta n. 277/1998, *in verbis*:

Conclui-se, assim, que, nas operações ocorridas neste Estado, de importação seguida de revenda da mercadoria para adquirente de outro Estado, sem que ocorra o seu ingresso físico no estabelecimento do importador, aqui são aperfeiçoados dois fatos geradores: o desembarço aduaneiro da mercadoria, com sua entrada simbólica naquele estabelecimento, para em seguida, ensejar sua saída ficta, em operação interestadual, iniciada no local onde se encontra depositada a mercadoria, ou seja, a repartição alfandegária ou o armazém geral.

Por sua vez, a Primeira Turma do STF, em julgado no qual analisa a importação realizada por empresa Fundapeana que atua como consignatária, sendo reembolsada em todos os seus dispêndios, entendeu que esta age como mera intermediária prestadora de serviço, e que a real destinatária jurídica das mercadorias é a empresa contratante, localizada em São Paulo. Consequentemente, entendeu que o ICMS-Importação é devido a São Paulo, dado que o importador jurídico se encontra em seu território, como se depreende dos trechos do acórdão, abaixo transcritos:

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

Fica claro tal posicionamento no voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio:

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 despendesse [...].

O Ministro Cezar Peluso, ao proferir seu voto, também entendeu que o importador e destinatário da mercadoria é quem figura como contratante da operação que dá origem à importação:

[...] Ou seja, 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.

Debaixo do ato material da 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.

[...] O decisivo é saber a quem, segundo o teor do negócio jurídico subjacente ao ato material da importação, é destinada a mercadoria que o próprio adquirente ou, por ele, terceiro traz do exterior. Isto é, quem adquire a mercadoria à importação. [...]

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.

6. O Estado de São Paulo, ora recorrido, tem, portanto, legitimidade constitucional para exigir o ICMS incidente na importação, razão por que nego provimento ao recurso (STF, RE 268.586/SP, Primeira Turma, DJU 18.11.2005).

Por esses julgados, fica nítida a compreensão de que não importa o local do desembaraço aduaneiro. O que interessa para a incidência do ICMS-Importação

é a identificação do importador/adquirente jurídico da mercadoria importada, *i.e.*, a pessoa que adquire a titularidade da mercadoria, mesmo que a destinação física seja para estabelecimento de outrem. Em outro julgado do STF, a Ministra Ellen Gracie concedeu efeito suspensivo a Recurso Extraordinário interposto por contribuinte que realizou importação por *trading* Fundapeana, com o seguinte fundamento:

2. O sujeito ativo do ICMS é o Estado onde estiver localizado o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria importada, ou seja, o estabelecimento importador (AC –MC-QC 1292/MG).

Dessa forma, é possível perceber coerência nos citados julgados do STF, já que eles demonstram o entendimento de que o Estado ao qual é devido o ICMS-Importação é aquele onde se encontra o destinatário jurídico da mercadoria, que, a depender da modalidade de importação, pode coincidir com o destinatário físico (importação por conta e ordem de terceiro), hipótese em que as mercadorias seguem fisicamente para o estabelecimento do adquirente, como no caso do julgado anteriormente transcrito.

5.3 Influência da competência regulamentar da União na definição do sujeito passivo do ICMS-Importação: a visão do TIT-SP

Os conflitos de competência e interpretação entre a União (RFB) e os Estados (Secretarias de Fazenda Estaduais) são uma consequência direta da regulamentação federal por meio de instrução normativa. A RFB, ao detalhar as operações de importação, age no âmbito de sua competência para fiscalizar tributos federais e o comércio exterior. Contudo, quando essas definições impactam a interpretação e a aplicação de normas tributárias dos Estados, há invasão de competência do poder regulamentar federal em matéria tributária de ente estadual ou distrital.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) tem sido fundamental para dirimir tais conflitos. O STF, em diversas ocasiões, reafirmou a autonomia dos Estados para legislar sobre o ICMS, respeitados os limites da Constituição e da lei complementar. A tese de que a definição do sujeito passivo é matéria de lei em sentido estrito, e não de ato infralegal, é amplamente aceita.

Como vimos, o STF tem-se posicionado no sentido de que o sujeito passivo do ICMS na importação é o “real” importador, ou seja, aquele que dá causa à entrada da mercadoria no País, que assume os riscos da operação e que, em última instância, é o destinatário jurídico e econômico da mercadoria. Essa interpretação busca ir além da mera formalidade da DI, analisando a substância da operação.

A tese de que a IN RFB pode, ao “qualificar” os sujeitos da operação, estar indiretamente influenciando a definição do sujeito passivo do ICMS, que é de competência estadual, é um dos pontos mais críticos do debate. Embora a RFB não possa legislar sobre ICMS, suas definições operacionais e de controle aduaneiro, supostamente no exercício de poder regulamentar, são normas jurídicas infralegais que podem gerar conflito de interpretação das normas tributárias dos Estados.

Se a RFB, por exemplo, exige que a importadora por encomenda utilize recursos próprios e revenda a um encomendante predeterminado, ela está, de certa forma, “carimbando” a natureza jurídica da operação. Essa caracterização pode ser utilizada pelos Estados para justificar a atribuição do ICMS-Importação à importadora, e não ao encomendante. Contudo, se a fiscalização estadual, em uma análise de fundo, entender que a operação é, na verdade, uma conta e ordem disfarçada, ela pode tentar autuar o encomendante, gerando um conflito direto com os requisitos definidos pela norma federal para identificar as modalidades de importação.

A questão não é se a IN RFB define diretamente o sujeito passivo do ICMS, mas sim se ela cria um arcabouço de definições e requisitos que, na prática, direcionam a interpretação sobre quem é o “real” importador para fins de ICMS, invadindo, ainda que indiretamente, a competência legislativa estadual. Essa “influência indireta” é a fonte de grande parte da insegurança jurídica e dos contenciosos.

5.4 O entendimento do TIT-SP na definição de sujeito passivo do ICMS-Importação

A jurisprudência administrativa estadual, notadamente a do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT-SP), oferece uma perspectiva crucial sobre a aplicação do ICMS-Importação e a identificação do sujeito passivo,

frequentemente confrontando a mera formalidade da Declaração de Importação com a realidade econômica das operações.

O TIT-SP, ao analisar a figura do sujeito passivo do ICMS na importação, busca identificar o real importador, ou seja, aquele que efetivamente promove a entrada da mercadoria no País e que dela se beneficia economicamente. A mera intermediação ou prestação de serviços não é suficiente para caracterizar o importador para fins de ICMS, conforme se depreende dos julgados abaixo:

ICMS – IMPORTAÇÃO – SUJEITO PASSIVO – É o importador, assim considerado aquele que promove a entrada da mercadoria no país, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. A mera intermediação ou prestação de serviços não o caracteriza como importador¹¹.

Essa compreensão do TIT-SP diverge da abordagem da IN RFB n. 1.861/2018 em relação à importação por conta e ordem. Enquanto a IN RFB foca na pessoa jurídica que promove o despacho aduaneiro em seu nome, o TIT-SP, para fins de ICMS, atribui a responsabilidade ao adquirente da mercadoria, que é o real beneficiário da operação.

ICMS – IMPORTAÇÃO – SUJEITO PASSIVO – IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM – Na importação por conta e ordem de terceiro, o sujeito passivo do ICMS é o adquirente da mercadoria, e não a empresa que promove o despacho aduaneiro¹².

Esse entendimento do TIT-SP reforça a primazia da realidade econômica sobre a mera formalidade, estabelecendo um claro contraste com a IN RFB n. 1.861/2018, que, ao definir a importação por conta e ordem, não se aprofunda na distinção do sujeito passivo para tributos estaduais. Para a RFB, a importadora é a responsável pelo cumprimento das obrigações aduaneiras e fiscais federais, enquanto para o TIT-SP, o adquirente é o contribuinte do ICMS.

No que tange à importação por encomenda, o TIT-SP adota uma posição que, à primeira vista, parece mais alinhada com a definição da IN RFB, mas que ainda assim se baseia na substância da operação:

11. Acórdão n. 2008003/2019, Câmara Superior, Rel. Cons. João Carlos de Moraes, j. 28.05.2019.

12. Acórdão n. 2008003/2019, Câmara Superior, Rel. Cons. João Carlos de Moraes, j. 28.05.2019.

ICMS – IMPORTAÇÃO – SUJEITO PASSIVO – IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA – Na importação por encomenda, o sujeito passivo do ICMS é a empresa importadora que adquire a mercadoria no exterior com recursos próprios e a revende ao encomendante predeterminado. (Acórdão n. 2008003/2019, Câmara Superior, Rel. Cons. João Carlos de Moraes, j. 28.05.2019).

Aqui, o TIT-SP reconhece a importadora como sujeito passivo do ICMS, mas condiciona essa qualificação à demonstração de que a importadora “adquire a mercadoria no exterior com recursos próprios e a revende ao encomendante predeterminado”. Isso significa que, se a fiscalização estadual comprovar que a importadora não utilizou recursos próprios ou que a operação não se configurou como uma revenda genuína, o TIT-SP pode descaracterizar a operação e atribuir a responsabilidade do ICMS a outro sujeito, como o encomendante.

A IN RFB n. 1.861/2018, ao definir a importação por encomenda, também exige o uso de “recursos próprios” e a “revenda a encomendante predeterminado”, mas o TIT-SP aplica esses critérios sob a ótica da legislação do ICMS e a da realidade econômica, não se limitando à qualificação formal dada pela norma federal.

A jurisprudência do TIT-SP, portanto, evidencia a autonomia dos Estados na interpretação da legislação tributária e na busca pela verdade material das operações, o que gera um ponto de atrito com as definições da RFB quando estas são percebidas como meramente formais ou como inovações que afetam a competência tributária estadual.

6 CONCLUSÃO

A análise da competência tributária legislativa e da regulamentação da Receita Federal do Brasil na definição de importação por encomenda e importação por conta e ordem por instrução normativa e de seus reflexos revela uma tensão intrínseca entre a necessidade de controle aduaneiro e fiscal por parte da União e os limites impostos pelo princípio da legalidade tributária e pela autonomia dos Estados na tributação do ICMS.

O poder regulamentar do Poder Executivo, materializado nas instruções normativas da RFB, como a IN RFB n. 1.861/2018 e suas alterações, é um instrumento essencial para a fiel execução das leis. Contudo, esse poder encontra limites

intransponíveis na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, especialmente no que tange à proibição de inovação originária no ordenamento jurídico e à reserva de lei para a definição dos elementos essenciais da obrigação tributária (fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo).

A crítica central reside no fato de que a RFB, ao estabelecer definições e requisitos detalhados para as operações de importação por conta e ordem e por encomenda, acaba por qualificar os intervenientes, de forma que pode influenciar diretamente a determinação do sujeito passivo do ICMS-Importação, um tributo de competência estadual. Essa “influência indireta” representa uma extrapolação dos limites do poder regulamentar, invadindo a esfera de competência legislativa dos Estados e gerando potenciais conflitos federativos. A jurisprudência administrativa estadual, como a do TIT-SP, corrobora essa tensão, ao buscar a realidade econômica das operações para fins de ICMS, muitas vezes divergindo da qualificação federal¹³.

Os reflexos dessa atuação são palpáveis: insegurança jurídica para os contribuintes, risco de bitributação entre os Estados e aumento do contencioso administrativo e judicial. A ausência de uma definição legal clara e uniforme sobre o sujeito passivo do ICMS nessas operações, aliada à atuação infralegal da RFB, cria um ambiente de incerteza que prejudica o ambiente de negócios e a atração de investimentos no País.

A pesquisa evidenciou a necessidade de harmonização legislativa para mitigar os conflitos e garantir a segurança jurídica. A reafirmação da tese do “real adquirente” como sujeito passivo do ICMS na importação, pela jurisprudência dos tribunais superiores, é um passo importante, mas a solução definitiva passa por uma intervenção legislativa que defina claramente a matéria.

O debate sobre a reforma tributária em curso no Brasil também oferece uma oportunidade ímpar para endereçar essas questões de forma sistêmica, buscando um modelo tributário mais simples, justo e previsível para as operações de comércio exterior.

13. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SALUSSE, Eduardo Perez; SANTIN, Lina; BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva (coord.). *Novo repertório analítico de jurisprudência do TIT-SP*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2024. p. 773. [cap. 10, “Sujeição ativa na importação por encomenda”].

7 REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 jun. 2025.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. (Código Tributário Nacional – CTN). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 25 jun. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 25 jun. 2025.

BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 27 de dezembro de 2018. Dispõe sobre o despacho aduaneiro de importação de bens submetidos ao regime de drawback. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/instrucoes-normativas/in-rfb-1861-2018>. Acesso em: 25 jun. 2025.

BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 2.101, de 6 de dezembro de 2022. Altera a Instrução Normativa RFB n. 1.861, de 27 de dezembro de 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/instrucoes-normativas/in-rfb-2101-2022>. Acesso em: 25 jun. 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SALUSSE, Eduardo Perez; SANTIN, Lina; BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva (coord.). *Novo repertório analítico de jurisprudência do TIT-SP*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula Vinculante n. 10. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?id=25579>. Acesso em: 25 jun. 2025.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 669219, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 29/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-208 DIVULG 21-09-2018 PUBLIC 24-09-2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4270107>. Acesso em: 25 jun. 2025.