

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP**  
**Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário**  
**e Finanças Públicas**

**Vanina Lídia Carvalho Falcão**

**Os sujeitos passivo e ativo do ICMS nas**  
**operações de Importação**

**Brasília – DF**  
**2008**

**Vanina Lídia Carvalho Falcão**

## **Os sujeitos passivo e ativo do ICMS nas operações de Importação**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientadora: Prof. Dra. Liziane Meira

Brasília – DF  
2008

**Vanina LÍdia Carvalho Falcão**

## **Os sujeitos passivo e ativo do ICMS nas operações de Importação**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* de Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_/\_\_/\_\_, com menção \_\_\_\_ (\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof. Dra. Liziane Meira

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

Dedico este trabalho a todos os meus amigos do IDP.

Agradeço a Professora Liziane Meira pela orientação.

*“Meu Deus, ajuda-me a dizer sempre a verdade na presença dos fortes e jamais dizer mentiras para ganhar o aplauso dos fracos”.*

## **RESUMO**

É notório que os vários assuntos que envolvem o ICMS são peculiares e polêmicos, principalmente quando se discute quem são os verdadeiros sujeitos passivo e ativo do ICMS nas operações mercantis que envolvam bens e mercadorias importadas do exterior. O presente trabalho tenta buscar a resposta através de um estudo jurídico sistemático com base na legislação, na doutrina e na jurisprudência pátria, analisando os elementos material, temporal, pessoal e espacial do ICMS Importação no Brasil.

## SUMÁRIO

1 – Introdução.....	09
2 – O ICMS Importação na Constituição Federal.....	13
2.1 – A supremacia da Constituição, a competência tributária e o ICMS Importação.....	13
2.2 – Os limites constitucionais para a instituição e a exigência do ICMS Importação.....	19
2.3 – O critério material do ICMS Importação.....	21
2.4 – A legislação federal e a importação.....	22
2.5 – Os critérios pessoal e espacial do ICMS Importação.....	25
2.6 – Da impossibilidade de equiparação dos sujeitos passivos do Imposto de Importação aos sujeitos passivos do ICMS Importação.....	30
2.7 – O critério temporal do ICMS Importação.....	32
3 – A Lei Complementar 87/96 e os parâmetros do ICMS Importação.....	33
4 – O posicionamento do STF.....	42
5 – Conclusão.....	46
Bibliografia.....	48



## 1 - INTRODUÇÃO

A presente monografia tem por objetivo questão polêmica, geradora de incessantes manifestações de nossa doutrina pátria, bem como da jurisprudência, atinente à incidência do ICMS nas importações de bens e mercadorias do exterior.

Apesar de o sujeito passivo do ICMS Importação, de acordo com o artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição da República Federativa do Brasil, ser o importador, alguns Estados, com base na Lei Complementar 87/96, têm exigido seu recolhimento na localidade na qual se deu a entrada física do bem importado no Brasil, independentemente de ali não estar localizado o estabelecimento importador.

Assim, o que se tem visto, na prática, é a exigência do ICMS por vários Estados com relação à mesma importação, obrigando aos importadores a cada nova operação realizada, a se perguntar para qual unidade da federação devem recolher o referido imposto.

Portanto, a discussão que será enfrentada tem como objeto central a definição do sujeito ativo da obrigação tributária com relação ao ICMS incidente nas importações de bens e mercadorias.

Sob a ótica do destinatário dos bens e mercadorias, são várias as modalidades de importação.

Primeiramente, a importação pode ser realizada diretamente pela pessoa física ou jurídica que vai usufruir o bem importado. No caso de pessoas jurídicas, o produto importado pode se destinar à integração de seu ativo imobilizado, ao uso e consumo, caracterizando-se como bem intermediário ou, ainda, ter por finalidade o comércio. Nestas hipóteses, o importador é responsável pela negociação do bem no exterior, pela celebração do negócio mercantil e, por fim, pela sua efetiva importação.

Outra modalidade se dá quando pessoas jurídicas importadoras, sabedoras ou não do interesse de pessoas físicas ou jurídicas em adquirir um determinado bem ou mercadoria, realizam, em nome próprio, a sua importação. Neste caso, após a efetivação da negociação, adquirem e importam mercadorias, que passam a integrar o seu estoque para, posteriormente, serem revendidas. Nestes casos, há um importador e um adquirente da mercadoria importada, podendo os participantes

dessa operação estar localizados no mesmo Estado ou em diferentes unidades da federação.

Por último, tem-se a hipótese em que uma pessoa física ou jurídica negocia e efetiva a operação mercantil de aquisição de bem ou mercadoria no exterior e se vale de sociedade importadora somente para viabilizar o procedimento de importação. Assim, a sociedade importadora é mera prestadora de serviços, sendo importadora de direito a pessoa física ou jurídica que realiza a negociação no exterior. Aqui, também, a sociedade importadora e a prestadora de serviços podem ou não estar estabelecidas no mesmo Estado da federação.

Salienta-se que a entrada do bem ou mercadoria importada no território nacional pode se dar no mesmo Estado ou em outra unidade da federação na qual estejam estabelecidos importador (pessoa jurídica que, além de efetuar o procedimento de importação, efetivamente adquire a mercadoria importada) e destinatário da mercadoria (pessoa física ou jurídica que adquire o bem importado por terceiro), podendo-se estar diante de situação na qual estejam envolvidos três Estados distintos.

As hipóteses possíveis são:

a) importador e adquirente estão localizados no Estado no qual se dá o desembaraço aduaneiro;

b) importador e adquirente estão localizados em um mesmo Estado, distinto, porém, daquele no qual se dá o desembaraço aduaneiro;

c) importador está estabelecido no local onde se dá o desembaraço aduaneiro, e adquirente em Estado distinto;

d) adquirente da mercadoria está localizado no Estado no qual se dá o desembaraço aduaneiro, enquanto o importador está estabelecido em Estado distinto;

e) importador e adquirente estão localizados em Estados distintos daquele do qual se dá o desembaraço aduaneiro.

Frente às hipóteses descritas nos itens “a” e “b”, dúvidas não há sobre o local do recolhimento do ICMS Importação, que é no Estado no qual estão localizados importador e adquirente.

Dúvidas também não há quanto às possibilidades descritas nos itens “c”, “d” e “e”, nos casos em que o importador faz circular fisicamente a mercadoria importada em seu estabelecimento; ou seja, há a efetiva entrada do bem no

estabelecimento importador, para, apenas, posteriormente, haver a sua saída para a pessoa física ou jurídica localizada no mesmo Estado ou em outra unidade da federação.

Na verdade, a discussão existe nessas três últimas hipóteses, quando o bem adquirido pela sociedade importadora é transferido, em operação subsequente, para novo adquirente, diretamente do local onde se deu o desembaraço aduaneiro; ou seja, quando não há a entrada física do bem no estabelecimento do importador, mas apenas a circulação jurídica.

Nestes casos, vários Estados da federação têm exigido que o ICMS Importação seja recolhido no local em que se der a entrada física do bem importado, desconsiderando o local do estabelecimento da sociedade importadora.

Portanto, a grande celeuma do ICMS Importação se dá frente às importações realizadas por sociedades importadoras, que, sem que os bens importados circulem fisicamente por seus estabelecimentos, os transferem, em nova operação mercantil, a terceiros localizados em Estados distintos, de tal forma que os produtos importados circulem pelos estabelecimentos importadores apenas juridicamente, sendo remetidos diretamente do recinto aduaneiro para os seus adquirentes.

Nesse diapasão, o objetivo do presente trabalho é o de apresentar instrumentos para que possa, com segurança, identificar o Estado ao qual se deve efetuar o recolhimento do ICMS Importação.

Para tanto, inicialmente, analisaremos a delimitação da competência tributária imposta aos entes federados bem como os aspectos constitucionais do ICMS. Na sequência, ainda sob o enfoque constitucional, analisaremos os limites constitucionais para a instituição e exigência do ICMS na importação, com enfoque nos conceitos de mercadoria e circulação jurídica de mercadoria para efeitos de incidência do ICMS, contrapondo com o artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal.

Também, analisaremos o ato de importar como critério material, as espécies de importação e a legislação federal atinente.

Discorreremos, em seguida, em dois capítulos essenciais para a resolução da problemática, os critérios pessoal (sujeito passivo e sujeito ativo) e espacial do ICMS Importação.

Em breve análise, discorreremos acerca de quando se dá a entrada do bem (critério temporal do ICMS Importação), tendo em vista as controvérsias doutrinárias e legislativas.

Por fim, analisaremos o que o Lei Complementar 87/99 diz acerca do tema, bem como as conclusões que o Supremo Tribunal Federal tem chegado a respeito do mesmo.

## 2 – O ICMS IMPORTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

### 2.1 – A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO, A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O ICMS IMPORTAÇÃO

As normas jurídicas apresentam-se hierarquizadas no mundo do Direito, formando o que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Nela a juridicidade de cada norma é extraída da juridicidade daquela que a suspende.

Resulta daí que a ordem jurídica, longe de ser um sistema de regras dispostas no mesmo patamar, é uma construção escalonada de diferentes níveis de normas jurídicas, onde a Constituição, no dizer de Hans Kelsen<sup>1</sup>, “*representa o escalão de Direito Positivo mais elevado*”.

Em suma, o Direito Positivo caracteriza-se pela estrutura normativa escalonada, onde a Constituição possui suprema hierarquia.

Portanto, no ápice da pirâmide jurídica estão situadas as normas constitucionais, que dão fundamento de validade a todas as manifestações normativas do Estado.

O conceito de Constituição parece preservar um núcleo permanente: “*a idéia de um princípio supremo que determina integralmente o ordenamento estatal e a essência da comunidade constituída por esse ordenamento*”.<sup>2</sup>

Vê-se, assim, que a Constituição, no sentido estrito do termo, é formada pelas regras que disciplinam a criação das normas essenciais do Estado, organizam os entes estatais e consagram o procedimento legislativo. Ao lado dessa idéia de Constituição material, cogita-se, igualmente, de uma Constituição formal, entendida como conjunto de regras promulgadas com a observância de um procedimento especial e que está submetida a uma forma especial de revisão.

Como decorrência do primado absoluto da Constituição, ao Poder Legislativo não é permitido editar atos que não guardem total relação de

---

<sup>1</sup> KELSEN, Hans. A garantia jurisdicional da Constituição. In: Jurisdição Constitucional. Traduzido por Alexandre Krug, Eduardo Brandão e Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p.130.

<sup>2</sup> Idem.

compatibilidade com ela. Também, aos Poderes Executivo e Judiciário, que, afinal, têm a seu cargo a missão de aplicar a lei, devem irrestrita obediência aos padrões fixados pela Constituição.

Em matéria tributária, o legislador constituinte originário adotou a técnica de prescrever, de modo exaustivo, as áreas dentro das quais os entes políticos podem exercer a tributação. Deste modo, os entes políticos só podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, uma vez que dela recebem não o poder tributário, mas sim uma parcela deste poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam seu exercício.

Na clássica definição de Roque Carrazza<sup>3</sup>, “*competência tributária é a aptidão jurídica para criar, in abstracto, tributos*”.

Tributo, de acordo com Geraldo Ataliba<sup>4</sup>, é “*obrigação jurídica pecuniária, ‘ex lege’, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegada por ele desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)*”.

No nosso sistema jurisdicional, por obediência ao princípio da legalidade, os tributos devem ser criados, *in abstracto*, por lei, que deve descrever todos os elementos essenciais na norma jurídica tributária: hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota.

Portanto, competência tributária é a possibilidade jurídica de criar tributos em tese, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

Noutro dizer, a competência tributária é a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas, para que tributem. Importante lembrar, é que quem pode criar unilateralmente o tributo pode, igualmente, aumentar a carga tributária, diminuí-la ou suprimi-la, por intermédio da não-tributação ou da isenção. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pelo próprio ente competente.

No Brasil, os titulares das competências tributárias são as pessoas políticas, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. É o Poder

---

<sup>3</sup> CARRAZZA, Antônio Roque. ICMS. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30.

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p 34.

Legislativo de cada um desses entes da federação que, no nosso ordenamento jurídico, está autorizado a criar tributos.

A Constituição da República Federativa do Brasil ao delimitar o campo tributável, impôs parâmetros constitucionais, disciplinando o exercício da competência tributária. Assim, deve o legislador, verificar na própria Carta Magna:

a) qual o fato ou conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas do aspecto material);

b) até que ponto é livre a escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal);

c) qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato imponible (limitação do aspecto espacial);

d) quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal);

e) qual o limite para a fixação da base de cálculo e da alíquota de cada tributo (aspecto quantitativo);

Assim, ao mesmo tempo em que distribuiu competências tributárias, a Constituição Federal indicou normas padrões de incidência do tributo, dentro das quais o legislador de cada ente político está limitado para traçar os aspectos jurídicos dos tributos que lhe dizem respeito.

No que se refere aos impostos, a Constituição Federal traçou a norma padrão de incidência daqueles que podem ser criados, sempre em caráter exclusivo, pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

Deste modo, aos Estados compete criar os impostos mencionados no artigo 155, incisos I a III, da Constituição Federal – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens e direitos; Imposto sobre 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; Imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

Aos Municípios, de sua parte, compete criar os impostos referidos no artigo 156, incisos I ao III, da Constituição Federal – Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana; Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

Imposto sobre serviços de quaisquer natureza, não compreendidos no artigo 155, inciso II, definidos em lei complementar.

Ao Distrito Federal compete a criação dos impostos estaduais e dos impostos municipais acima discriminados, cumulativamente.

Já a União pode instituir impostos sobre a importação de produtos estrangeiros, sobre a exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, sobre renda e proventos de qualquer natureza, sobre produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio, valores e seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, sobre a propriedade territorial rural e sobre grandes fortunas (artigo 153, incisos I ao VII, da Constituição Federal).

Além desses impostos acima descritos, a União também tem competência residual, podendo instituir impostos, desde que o faça por lei complementar e não lhes atribua hipóteses de incidência e bases de cálculo próprias dos impostos discriminados na Constituição Federal. Deve, por conseguinte, observar o princípio da não-cumulatividade e os direitos fundamentais dos contribuintes.

Quanto ao ICMS, percebemos, então, ser este um imposto de competência estadual e distrital. Os Estados e o Distrito Federal, mediante lei ordinária, podem instituí-lo ou sobre ele dispor.

Mas, é importante destacar que a União, em duas hipóteses excepcionalíssimas, também está autorizada a criar o referido imposto, por força do que estabelecem os artigos 147 e 154, inciso II, da Constituição Federal. De fato, a União poderá fazer nascer, *in abstracto*, o ICMS, seja nos Territórios, quando existirem, seja em todo o território nacional, na iminência ou no caso de guerra externa – chamado de Imposto Extraordinário de Guerra (caso de bitributação constitucionalmente autorizada).

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes:

- a) o imposto sobre operações mercantis – operações relativas à circulação de mercadorias, que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior;
- b) o imposto sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviço de comunicação;
- d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;



e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Antes da Constituição Federal de 1988, o tributo denominava-se ICM, por incidir apenas sobre circulação de mercadorias. Com a nova constituição, foram acrescidos em seu campo de incidência dois serviços, o de transporte interestadual e intermunicipal e o de comunicação. Conseqüentemente, fora acrescentada a letra “S” à sigla, passando a existir o ICMS.

O ICMS tem finalidade indiscutivelmente fiscal, apesar de a Constituição Federal no seu artigo 155, § 2º, inciso III, permitir que seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e do serviço; faculdade esta que, se utilizada, proporcionaria visíveis notas de extrafiscalidade ao tributo, pois sua incidência seria mais elevada sobre mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva, de forma a redistribuir a renda.

Em boa parte dos sistemas tributários de outros países, como, por exemplo, o de Portugal, o ICMS se encontra inserido no imposto sobre o valor agregado ou adicionado – IVA, sempre nacional.

No Brasil o desejo de dividir o tão importante tributo entre todos os entes da federação fez o legislador constituinte criar três impostos que, em outros países, são reunidos em apenas um - IVA. Assim, no Brasil, ao lado do ICMS, foi criado o IPI federal e o ISS municipal.

Quanto ao IPI não trás muitos problemas, justamente por ser a parte nacional do IVA, não sendo possível, mesmo às mentes mais criativas, imaginar uma guerra fiscal interna relativa a um tributo federal.

Entretanto nas parcelas não nacionais do IVA, a possibilidade de guerra fiscal surge com toda a sua força, principalmente no que se refere ao ICMS, o grande arrecadador nacional.

Não foi por outro motivo que o ICMS foi o tributo mais contemplado com regras estatuídas diretamente no texto constitucional. A intenção do legislador originário era tentar conferir uniformidade entre as vinte e sete legislações do tributo e criar mecanismos para evitar ou solucionar controvérsias entre os sujeitos ativos, minorando os efeitos de uma guerra fiscal anunciada com a promulgação da Carta Magna.

Nessa linha de raciocínio, a Constituição Federal delegou à regulação, mediante lei complementar de caráter nacional, grande parte dos pontos mais

polêmicos do ICMS (artigo 155, § 2º, inciso XII); previu a celebração de convênios entre os entes federados como ato-condição para a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais (artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”); e delegou ao Senado Federal importantes competências na fixação do regime de alíquotas do tributo (artigo 155, § 2º, inciso V), entre outras regras de uniformização e pacificação fiscal.

Importante deixar registrado que o ICMS é a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal e figura como tributo, isoladamente considerado, responsável pela maior arrecadação para os cofres públicos no Brasil. Em 2005, segundo dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o ICMS viabilizou o ingresso de R\$ 154,8 bilhões contra R\$ 132,2 bilhões do IR, segundo colocado na lista das maiores arrecadações por tributo.

No que tange especificamente à outorga de competência para instituição do ICMS pelos Estados na importação, o artigo 155 da Constituição Federal prevê:

*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 importada do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como os serviços prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (...)*

É de grande relevância mencionar que o ICMS Importação sobre mercadorias e bens destinados a consumo ou ativo fixo foi introduzido pela Emenda Constitucional 23/1983 na Constituição Federal de 1967/1969. A Constituição Federal de 1988, basicamente, reproduziu a referida emenda. Posteriormente, a Constituição ora vigente, neste ponto, fora alterada pela Emenda Constitucional 33/2001, que determinou a redação do artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, acima transcrito.

Muito bem, regra geral, o ICMS é devido ao Estado em que a operação mercantil é realizada, isto é, é devido ao Estado onde está localizado o estabelecimento industrial, comercial ou produtor, de onde a mercadoria sai, por

força de operação mercantil realizada. Pouco importa se o destinatário da mercadoria está situado ou não no mesmo Estado. O ICMS será devido, sempre, ao Estado onde a operação mercantil se realizou.

Porém, no caso da operação mercantil haver se iniciado no exterior, inverte-se a diretriz: o ICMS é devido ao Estado onde está localizado o importador do bem ou mercadoria.

## **2.2 – OS LIMITES CONSTITUCIONAIS PARA A INSTITUIÇÃO E EXIGÊNCIA DO ICMS IMPORTAÇÃO**

Conforme já exposto, toda e qualquer legislação atinente ao ICMS deve ter sempre como referência a Constituição Federal. Desta forma, a interpretação do ICMS Importação não pode partir de outro ponto, senão da Carta Magna.

Abstraindo-se a incidência do imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, não se pode olvidar que se está diante de um imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Conceituando mercadoria, vale a pena a transcrição da lapidar lição de Souto Maior Borges<sup>5</sup>:

*Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.*

Importante esclarecer, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica e não meramente física. A circulação jurídica pressupõe a transferência de uma pessoa para outra da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há de se falar em tributação por meio de ICMS. Esta idéia é compartilhada pela melhor doutrina – Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino, Roque Carrazza etc, e encontrou apoio no Supremo Tribunal Federal<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária (uma introdução metodológica). 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

<sup>6</sup> RTJ 64/539.

Salientamos que a Constituição não prevê a tributação de mercadorias em si por meio de ICMS, mas, sim, a tributação das “operações relativas à circulação de mercadorias”; isto é, tributação das operações que tem a transferência da titularidade de mercadorias como objeto.

Nas lições de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:

*“o conceito nuclear da materialidade da hipótese de incidência do ICM é o de operações. Esta é, definitivamente, uma expressão substantiva de descrição constitucional do tributo; é o núcleo no qual se constrói a própria descrição do campo material da competência dos Estados. Os demais termos, constantes dessa locução constitucional são adjetivos em torno do substantivo operações. As operações é que constituem no fulcro de toda a preocupação constituinte e, portanto, necessariamente, no centro das preocupações, seja legislador, seja dos aplicadores administrativos ou judiciais desse tributos<sup>7</sup>”.*

Os termos “circulação” e “mercadorias” qualificam as operações tributadas por via de ICMS. Portanto, o ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais.

Assim, para que um ato configure uma operação mercantil é imprescindível que:

- a) seja regido pelo Direito Empresarial;
- b) tenha sido praticado num contexto de atividades empresariais;
- c) tenha por finalidade, pelo menos em linha de princípio, o lucro;
- d) tenha por objeto uma mercadoria;

Portanto, O ICMS Importação não é um mero adicional estadual do imposto sobre a importação, mas um tributo que só nasce quando a importação tem por escopo atividades mercantis – isso tudo, a luz do entendimento da melhor doutrina brasileira e do Supremo Tribunal Federal.

Em sentido diametralmente oposto, o legislador brasileiro, através da Emenda Constitucional 33/2001, que deu nova redação ao inciso IX, alínea “a”, do § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal, passou a permitir nas operações de Importação a incidência do ICMS sobre qualquer bem importado do exterior, qualquer que seja sua finalidade, isto é, seja mercadoria ou não. (o item 2.5 comenta com mais profundidade acerca dessa alteração legislativa)

---

<sup>7</sup> ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM. Revista de Direito Tributário 25-26/101, 1983.

## 2.3 – O CRITÉRIO MATERIAL DO ICMS IMPORTAÇÃO

O artigo 155, § 2º, inciso IX, “a”, da Constituição Federal, determina o critério material do ICMS importação, ao prever que incidirá “*sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior (...)*”.

Na análise do critério material da regra matriz de incidência da exação, desenhado no dispositivo constitucional, deve-se inicialmente identificar seus elementos nucleares, formados invariavelmente por um verbo, seguido de seu complemento, delimitado por condição espacial e temporal.

Conforme lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup>, no critério material da norma jurídica tributária há referência a um comportamento de pessoa que encerram um fazer, um dar, ou, simplesmente, um ser, o qual será informado, além do verbo, por um complemento. Segundo o autor, esse comportamento “*há de estar delimitado por condições especiais e temporais*” para que se complete a hipótese de incidência tributária.

Geraldo Ataliba<sup>9</sup> denomina tal descrição hipotética e abstrata de um fato como hipótese de incidência. Trata-se do estabelecimento normativo da hipótese cuja realização faz nascer a obrigação tributária.

Assim, o elemento nuclear, a essência do critério material, desvinculado de qualquer outro condicionante temporal ou espacial, na hipótese de incidência do ICMS nas importações de mercadorias e bens, identifica-se com o verbo “importar”, Isto é, a hipótese de incidência do ICMS Importação é um fazer, qual seja, o ato de uma pessoa física ou jurídica importar.

O complemento dessa ação é a materialidade que, quando importada, é capaz de atrair o nascimento da obrigação tributária, no caso, bens e mercadorias, qualquer que seja a sua finalidade.

Marcelo Viana Salomão, observa que “*importar não é adquirir algo do exterior, mas trazê-lo de lá<sup>10</sup>*”, bem como que “*a importação é um momento posterior a uma operação mercantil ocorrida no exterior<sup>11</sup>*”.

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13ª ed. rev. e a atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 251-253.

<sup>9</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5ª ed. 5ª tir. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 66.

<sup>10</sup> ICMS na Importação, São Paulo, Atlas, 2000, p. 59.

<sup>11</sup> Idem.

Portanto, importante lembrar que o fato "importação" não despe o ICMS ora em estudo de seu caráter mercantil. A importação, para fins de incidência de ICMS, há de ser relativa à circulação de mercadorias. O fundamental é que o bem, por força de uma operação mercantil, ingresse no país para ser introduzido no ciclo comercial.

Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari caminham na mesma direção:

*Observe que a materialidade do ICMS desborda as mercadorias em si (...) para alcançar, na importação, também bens (art. 155, § 2º, IX, "a"). Este fato, porém, não retira o caráter eminentemente mercantil do ICMS, pois mesmo nesta incidência exige-se que o bem se integre numa atividade econômica sujeita a imposto (...)"<sup>12</sup>.*

Reitera-se: o importante é que o bem ingresse na circulação econômica, já que o imposto em exame não incide sobre a mera entrada, no país, de produtos estrangeiros.

Contudo, a despeito de se estar frente a um imposto estadual, cabe exclusivamente à União, porém, versar sobre importações.

Isso porque o artigo 22, inciso VIII, da Constituição Federal prevê que compete privativamente à União legislar sobre comércio exterior, o que inclui a importação de bens do exterior.

José Eduardo Soares de Melo<sup>13</sup> reforça tal assertiva lembrando que cabe ao Ministério da Fazenda, por determinação do artigo 237, "c", da Constituição Federal, a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais.

Nesse sentido, o critério material do ICMS Importação não pode se afastar das definições e diretrizes traçadas pela lei federal acerca da matéria.

## **2.4 – A LEGISLAÇÃO FEDERAL E A IMPORTAÇÃO**

Como explicitado, o elemento nuclear do critério material no ICMS Importação é o verbo "importar" bens e mercadorias, competindo, no entanto, à União, privativamente, legislar sobre comércio exterior.

---

<sup>12</sup> ICMS – Materialidade e Princípios Constitucionais, in Curso de Direito Tributário, 2ª ed., vol. 2, Belém, ed. CEJUC, 1993, pp. 147-148.

<sup>13</sup> MELO, José Eduardo Soares de. A importação no direito tributário: impostos, taxas e contribuições. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 44.

Portanto, a despeito dos Estados poderem tributar bens e mercadorias importados postos em circulação no mercado nacional, devem observância às determinações e conceitos exarados pela legislação federal.

Neste sentido, são os termos do Decreto-Lei 37/66, que dispõe sobre o Imposto de Importação, trazendo a definição de importação, com base no qual foi editado o próprio Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/2002).

O artigo 1º do Decreto-Lei 37/66, ao definir a hipótese de incidência do Imposto de Importação, previu que *“o Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional”*.

Conclui-se, assim, que importar significa introduzir produto estrangeiro no território nacional.

De acordo com a legislação federal três são as espécies de importação:

a) importação propriamente dita – é aquela realizada pelo próprio destinatário da mercadoria, também denominada importação por conta própria. Nesta hipótese, o adquirente busca a mercadoria do exterior, realiza a negociação e a operação mercantil, sendo, também, responsável pela importação do bem;

b) importação por encomenda ou por conta e risco – é aquela em que a pessoa jurídica importadora busca o bem no exterior, efetiva a sua negociação, realiza a operação mercantil, efetua a importação em seu próprio nome e, posteriormente, a revende a terceiros.

Neste segundo caso, a importação por encomenda ou por conta e risco é a importação de bens ou mercadorias adquiridas por empresa importadora, para posterior revenda à outra pessoa física ou jurídica que encomendou (por encomenda) ou não (por conta e risco) tais mercadorias.

Então, a importação por encomenda inicia-se pela encomenda de mercadorias de procedência estrangeira feita por uma pessoa física ou jurídica, chamada de encomendante, a uma empresa importadora, que, por sua conta própria, efetua a aquisição das mercadorias diretamente do fornecedor estrangeiro, importando-as, com o compromisso de, posteriormente, vendê-las ao encomendante.

Note que aqui há duas operações distintas: uma é a operação de compra e venda de mercadoria estrangeira realizada entre fornecedor estrangeiro e importador, que incidirá ICMS Importação; outra é compra e venda dessa mercadoria já importada, mas agora entre o importador e um terceiro adquirente.

Nesse último caso será, então, devido um novo ICMS em decorrência de outro negócio jurídico praticado com a mesma mercadoria.

Assim, a importação do bem pode se dar em decorrência de encomenda realizada por pessoa física ou jurídica nacional ou pelo fato de, após pesquisa de mercado, a pessoa jurídica importadora constatar que há consumidores em potencial para a aquisição daquele tipo de produto.

Até aqui, as duas espécies de importação já vista são casos de efetiva aquisição de bens ou mercadorias importadas pela pessoa jurídica importadora.

c) importação por conta e ordem de terceiros – é aquela em que a pessoa jurídica que operacionaliza a importação apenas se limita a fazer a intermediação entre o exportador estrangeiro e o verdadeiro destinatário/adquirente do bem, localizado no Brasil.

A empresa que figura como importadora, nesse caso, é uma mera prestadora de serviços, pois a operação mercantil é realizada entre o fornecedor estrangeiro e a pessoa física ou jurídica nacional destinatária/adquirente, que contrata seus serviços.

Pelo exposto, vale lembrar que a importação propriamente dita e a importação por encomenda ou por conta e risco são equiparas, na medida em que o encomendante adquire a mercadoria de um importador que, por sua vez, adquiriu anteriormente a sua propriedade, tratando-se, pois, de duas operações distintas.

Ademais disso, no que tange à diferenciação existente entre as três espécies de importação, em 21/02/2006 foi publicada a Lei 11.281, cujo artigo 11 prevê que *“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”*.

Restou ratificado, pois, que no caso de importação por conta e ordem de terceiros, a sociedade importadora é prestadora de serviço ao verdadeiro adquirente da mercadoria; enquanto na importação por encomenda ou por conta e risco o importador é o próprio adquirente da mercadoria em decorrência de operação mercantil, que será posteriormente revendida a terceiros.



## 2.5 – O CRITÉRIO PESSOAL E ESPACIAL DO ICMS IMPORTAÇÃO

Quanto ao sujeito passivo do ICMS Importação é relevante fazermos uma volta ao passado.

Em sua versão original, o artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal dispunha que ICMS incidia também “*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*”.

Apesar dessa redação acima transcrita, a Jurisprudência parecia pacífica no sentido de que cabia ICMS Importação mesmo nos casos de importação de bens de consumo efetuada por pessoa física.

A exemplo, fora decidido na Apelação Cível nº 166.515-2, proferida pela 10ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça de São Paulo, que “*incide ICMS sobre importação de mercadorias por particular destinadas a consumo ou para servir de ativo fixo ao local onde tenha o importador sua residência e sede de seus negócios, equiparada esta a estabelecimento*”<sup>14</sup>.

O Superior Tribunal de Justiça tinha entendimento nesse mesmo sentido, a exemplo dos Recursos Especiais 37.648-3/SP (DJU 11/10/1993) e 30.576-0/SP (DJU 21/03/1994), nos quais o referido tribunal decidiu que incide ICMS no recebimento pelo importador, pessoa física, da mercadoria por ele importada do exterior, ainda que se tratasse de bem destinado a seu uso próprio.

Roque Carraza explica:

*Certamente contribuiu para que se firmasse essa orientação jurisprudencial, o receio de que, sufragando a tese contrária, os particulares passassem a importar diretamente seus bens de consumo (isto é, sem a intermediação do importador, do atacadista e do varejista), diminuindo sensivelmente a arrecadação do Estado (ou do Distrito Federal) e institucionalizando a concorrência desleal do produto estrangeiro com o nacional (este onerado coma carga econômica do ICMS)*<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Rel. Des. Albano Nogueira, RT 668/94.

<sup>15</sup> CARRAZZA, Antônio Roque, ICMS. 12ª ed. São Paulo, Malheiros, 2007, p. 71.

De qualquer forma, a norma constitucional em exame autorizava outra interpretação: a que preconizava que o particular que importasse, regular e licitamente, bens para uso próprio, sem caráter de habitualidade, não exercendo o comércio, nem possuindo estabelecimento, era inalcançável pelo ICMS Importação.

Portanto, a redação dava ensejo a intermináveis discussões que giravam em torno, basicamente, dos seguintes pontos:

a) se a incidência fosse somente sobre mercadoria, quando alguém importasse um bem para uso próprio, sem qualquer interesse comercial, a cobrança do ICMS Importação seria legítima?

b) como o dispositivo se referiu duas vezes à palavra “estabelecimento”, seria possível a cobrança do ICMS nas importações realizadas por pessoa física, já que estas não possuem estabelecimento?

Seguindo a linha mais liberal, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência no sentido da não incidência do ICMS nas importações de bens realizados por pessoas físicas para uso próprio<sup>16</sup>. Também, o Supremo Tribunal Federal decidiu que não incidia ICMS quando um bem era importado por não contribuinte do ICMS, isto é, por quem não exercia atividade mercantil.

No entanto, em 11/12/2001 foi promulgada a Emenda Constitucional 33, que deu nova redação ao inciso IX, “a”, em análise, que passou a consignar que o ICMS incide também:

*sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.*

A menção da palavra “bem” ao lado da palavra “mercadoria” torna indiscutível a possibilidade de tributação de bens destinados a quaisquer finalidades, conforme se afirma na continuidade do novo texto.

As menções à “pessoa física ou jurídica” e ao “domicílio ou estabelecimento” afastam o argumento de quem vislumbrava algum empecilho às tributações realizadas por pessoas físicas.

Como visto, a referida emenda constitucional acabou com a divergência, explicitando os sujeitos passivos da obrigação tributária.

---

<sup>16</sup> STF, Plenário, RE 203.075-DF, rel. Min. Maurício Corrêa, j. 05/08/1998; RE 191.346.1-RS, da 2ª Tuma, rel. Min. Carlos Mário Velloso, j. 29/09/1998;

### O jurista Roque Carrazza critica:

*Sustentável, no entanto, que, por ter alterado a regra-matriz constitucional do ICMS-Importação, a Emenda Constitucional 33/2001, feriu direito fundamental do contribuinte (cláusula pétrea), sendo, neste ponto, inconstitucional.*

*De fato, não era dado ao constituinte derivado ou de segundo grau mudar a fisionomia jurídica do ICMS-Importação; muito menos em detrimento dos contribuintes, como, de fato, aconteceu.*

*Este, na realidade, é um ICMS novo, que nada tem a ver com o ICMS previsto originariamente pela Carta de 1988 para incidir sobre importação de produtos, inserindo-os no ciclo econômico.*

*Deveras, a importação de bens por particular, sem caráter de habitualidade, qualquer que seja a sua finalidade (v.g., para uso próprio), não tem por escopo atividades mercantis. Noutros falares, tal importação não é relativa à importação de mercadorias.*

*(...).*

*Na verdade, a Emenda Constitucional 33/2001 abriu espaço, neste particular, a um adicional estadual do imposto sobre a importação (que incide quando da entrada no País de qualquer produto estrangeiro, independente de ser ou não mercadoria e de o importador ser ou comerciante) – o que leva a uma bitributação, desautorizada pelo Poder Constituinte Originário.*

*Não bastasse isso, a mesma Emenda Constitucional feriu cláusula pétrea posto no art. 154, I, da CF, pela qual os contribuintes só podem ser compelidos a suportar novos impostos se tiverem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes das dos enumerados nos arts. 153, 155 e 156 do mesmo diploma, forem criados por lei complementar e obedecerem ao princípio da não-cumulatividade.*

*Ora, a Emenda Constitucional 33/2001, ao dar nova redação ao art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF, permitiu que os Estados-membros criassem, por meio de lei ordinária, um novo imposto, com a mesma hipótese de incidência e base de cálculo do imposto sobre a importação (previsto no art. 153, I, da Carta Magna) e passando ao largo do princípio da não-cumulatividade.*

*Vai daí que a Emenda Constitucional 33/2001, neste ponto, feriu cláusula pétrea – ou seja, parte da Constituição que não aceita sequer a exceção das emendas (Calos Aires Brito).<sup>17</sup>*

Apesar das críticas doutrinárias, o certo é que o Supremo Tribunal Federal ainda não se manifestou acerca da constitucionalidade do referido dispositivo.

Portanto, terá de pagar ICMS Importação a pessoa física que vier a importar bens para uso próprio, ainda que sem caráter de habitualidade e sem exercer o comércio.

---

<sup>17</sup> ICMS. 12ª ed. São Paulo, Malheiros, 2007, p. 73 e 74.

Nessa mesma lógica, terá de pagar o ICMS Importação a pessoa jurídica que importa bens seja para fins de utilização como material de uso e consumo ou produto intermediário, seja para integração ao ativo imobiliário e para revenda.

Portanto, pouco importa a destinação a ser dada ao bem ou à mercadoria importada por pessoa física ou jurídica; ocorrendo a importação, estará caracterizada a materialidade do ICMS Importação.

Além disso, a Constituição Federal delimitou o sujeito ativo do ICMS Importação, a saber, o *“Estado onde tiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”*.

Assim, o ICMS Importação é devido ao Estado ou ao Distrito Federal onde estiver localizado o estabelecimento do importador. Pouco importa se o desembaraço aduaneiro deu-se em outro Estado.

O desembaraço aduaneiro é o procedimento mediante o qual a Secretaria da Receita Federal do Brasil verifica a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação às mercadorias importadas, aos documentos apresentados e à legislação específica, efetivando a entrega da mercadoria ao importador.

O que a Constituição manda considerar para fins de tributação por via de ICMS Importação é a localização do estabelecimento que promoveu a importação do bem.

A prevalecer a tese de que o ICMS Importação é devido ao Estado onde se deu o desembaraço aduaneiro, como muitos querem, alguns Estados da federação em que não têm condições físicas, nem jurídicas para que o desembaraço aduaneiro ocorra nunca ficariam com o tributo, ainda que a empresa importadora lá esteja sediada. Isto é, os Estados brasileiros que não possuem portos, nem aeroportos internacionais ficariam prejudicados.

Estaríamos, portanto, diante de uma situação de completa inconstitucionalidade, tendo como parâmetros os princípios constitucionais do federalismo e da unidade geográfica.

Cumprido esclarecer que, segundo a legislação federal o ICMS Importação deve ser recolhido quando da realização do despacho aduaneiro, mas o seu pagamento deve ser feito em nome do Estado caracterizado como sujeito ativo da obrigação tributária.

É nesse sentido a Súmula 661 do Supremo Tribunal Federal: *“Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembarço aduaneiro”*.

Aqui, é oportuno comentar que, sob a égide da Constituição anterior, constituía fato gerador do ICMS na importação a entrada da mercadoria no estabelecimento do importador, o que se encontrava, ainda, expressamente previsto na Súmula 577 do STF (*“Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do ICM ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador”*). Com a promulgação do novo texto constitucional de 1988, o Supremo Tribunal Federal já declarou não ser mais aplicável sua Súmula 577, e explicou haver sido alterado o aspecto temporal do fato gerador do ICMS na importação, tornando legítimo, agora, condicionar-se o desembarço aduaneiro das mercadorias ou do bem importado ao recolhimento, não apenas dos tributos federais, mas também do ICMS incidente sobre a operação, uma vez que o fato gerador do ICMS passou a ocorrer no recebimento da mercadoria pelo importador (RREE 192.625; 192.711; 193.817; 210.970; 214.303).

A questão também foi tratada pela Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) em seu artigo 12, inciso IX, na qual considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento do desembarço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior.

O brilhante doutrinador Roque Carraza critica essa cobrança do ICMS Importação no momento do despacho aduaneiro, pois entende que o fato oponível só ocorre com a entrada da mercadoria no estabelecimento do importador. Seria, então, uma cobrança inconstitucional, pois exigida antes da ocorrência do fato gerador.

*Sabemos que a mudança – da entrada no estabelecimento importador para o despacho aduaneiro – do momento (aspecto temporal) da ocorrência do fato imponible do ICMS nas importações de mercadorias ou bens tem sua origem no interesse dos Estados em reduzir a sonegação fiscal, condicionando o desembarço da mercadoria ou bem ao recolhimento não apenas dos tributos federais, mas também dos estaduais. Contudo, como já frisamos, isto não justifica a subversão de preceitos constitucionais, que determinam que o ICMS sobre as importações só seja devido após a introdução da mercadoria no ciclo econômico<sup>18</sup>.*

---

<sup>18</sup> ICMS. 12ª ed. São Paulo:Malheiros, 2007, pág. 70.

Discussões a parte, reitera-se que o critério pessoal ativo da hipótese de incidência do ICMS Importação foi delimitado pela Constituição Federal, que determinou a instituição e a exigência pelo ente da federação no qual estiver estabelecido o importador que efetivar a entrada do bem no território nacional.

## **2.6 – DA IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO AOS SUJEITOS PASSIVOS DO ICMS IMPORTAÇÃO**

Alguns estudiosos da matéria têm defendido que o sujeito passivo do ICMS Importação deve ser o mesmo do Imposto de Importação.

A justificativa para a adoção de tal posicionamento é a de que, sendo o ICMS um imposto sobre a importação de bens, e tendo em vista competir privativamente à União versar sobre comércio exterior, os sujeitos passivos seriam os mesmos do imposto de competência federal.

Nesse contexto, seria sujeito passivo do ICMS Importação a pessoa jurídica importadora do bem, ainda que atue como mera prestadora de serviço nas importações por conta e ordem de terceiros, nos termos da legislação federal de regência da matéria no âmbito do Imposto de Importação. Neste caso, o destinatário da mercadoria que efetivou a operação comercial no exterior figuraria apenas como responsável solidário, conforme o artigo 32, parágrafo único, alínea “c”, do Decreto-Lei 37/66.

Porém, tal interpretação não parece ser a mais razoável frente à delimitação das competências tributárias determinadas pela Constituição Federal.

O ICMS Importação, como já afirmado, não se caracteriza como mero adicional do Imposto de Importação. Está ele vinculado, como visto, às operações com circulação de mercadorias.

É certo que, com a edição da Emenda Constitucional 33/2001, foi aberta uma exceção pelo constituinte derivado, passando a Constituição Federal a prevê a possibilidade de incidência do imposto mesmo quando o adquirente do bem importado não seja um comerciante ou o produto não se destine à mercancia, nos casos de importação de bens para integração do ativo imobiliário das pessoas jurídicas ou importação realizada por pessoa física, por exemplo.

Porém, não se pode duvidar que a materialidade do ICMS está vinculada à realização de uma operação, de um negócio jurídico celebrado entre duas partes, ainda que uma localizada no exterior e a outra no Brasil.

Assim, a instituição e a exigência do ICMS estão vinculadas à existência de uma operação, a qual, no caso da importação por conta e ordem de terceiro, é realizada pelo real adquirente do bem que, por sua vez, utiliza-se uma pessoa jurídica prestadora de serviço exclusivamente para trazer ao país os produtos das operações por ela realizada no exterior.

De fato, aos Estados não é permitido alterar a legislação atinente à importação, ou seja, sua definição e forma como é realizada.

Porém, não estão os Estados e o Distrito Federal obrigados a se submeterem às regras de incidência tributária do imposto sobre a importação, que é de competência da União.

Ora, é sabido que o regramento da importação está no mesmo diploma legislativo no qual se encontram as regras de incidência do Imposto de Importação, porém, não há que se confundir as materialidades.

Importação é matéria privativa da União, como também o é a instituição do Imposto de Importação. Mas a delimitações dos sujeitos passivos da obrigação tributária do Imposto de Importação coube apenas à União, enquanto ente tributante. Desde que se ativesse ao critério pessoal mínimo previsto na Constituição Federal, poderia o legislador federal ter determinado que o seu sujeito passivo nas importações por conta e ordem de terceiro fossem aqueles que deram causa a importação. Mas não o fez por opção legislativa.

Já no caso do ICMS Importação, por se estar diante de um imposto incidente sobre operações mercantis, coube ao legislador nacional eleger como sujeito passivo da obrigação tributária aquele que efetiva a operação, em respeito aos limites impostos pela Constituição Federal.

Mesmo que a operação tenha se dado no exterior, terá ela reflexos no Brasil, razão pela qual esse é o elemento central da incidência do imposto.

Portanto, entende-se acertada a exigência do imposto daquele que efetiva à operação de aquisição do bem importado, ainda que o procedimento de importação, propriamente dito, seja efetivado por um terceiro prestador do serviço (importação por conta e ordem de terceiro).

Conseqüentemente, nesse caso, o ICMS Importação deverá ser recolhido em nome do Estado em que estiver estabelecido o verdadeiro destinatário/adquirente do bem, que realizou a operação mercantil com o fornecedor estrangeiro.

## **2.7 – O CRITÉRIO TEMPORAL DO ICMS IMPORTAÇÃO**

A “*entrada do bem ou mercadoria*” descrita no artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal, caracteriza-se como critério temporal do tributo.

Mas, para que ocorra a materialização da hipótese de incidência do ICMS Importação essa “*entrada*” tem de ser no país ou no estabelecimento do importador?

A questão tem suscitado inúmeras controvérsias na legislação, na doutrina e na jurisprudência. Portanto, não é matéria nada pacificada.

Essa discussão não é o centro do presente trabalho, mas a título de exemplo, a Lei Complementar 87/1996 em seu artigo 12, inciso IX, estabelece que o fato imponible do tributo ocorre no desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas no exterior. É no mesmo sentido o Convênio 66/1988, no seu artigo 2º, inciso I.

A Fazenda Pública do Estado de São Paulo, a título de exemplo, estabelece, na Lei 6.374/1989, que o fato gerador do ICMS Importação ocorre no desembaraço aduaneiro, com o recebimento pelo importador das mercadorias ou bens importados do exterior.

Já sentido de que o fato gerador ocorre com a entrada da mercadoria no estabelecimento do importador entende, por exemplo, o Decreto Lei 406/1968 e a Súmula 577 do Supremo Tribunal Federal (que para alguns ainda é válida, pois não foi cancelada). Também tem como grande defensor Roque Carraza, como já exposto no item 2.5.

Por oportuno, não podemos deixar de reafirmar que o ICMS Importação não nasce da mera entrada da mercadoria ou do bem no território nacional, mas, sim, de sua entrada, no estabelecimento do importador com o objetivo de ingressar no mercado econômico ou no processo de produção ou de consumo. Mesmo que essa entrada seja meramente ficta.



### 3 – A LEI COMPLEMENTAR 87/96 E OS PARÂMETROS DO ICMS IMPORTAÇÃO

Atendendo aos ditames constitucionais do artigo 155, § 2º, inciso XII, foi editada a Lei Complementar 87/96, conhecida como Lei Kandir.

O artigo 2º, § 1º, inciso I da referida lei complementar delimita os critérios materiais e temporais do ICMS Importação, ou seja, a importação do bem do exterior e a sua entrada no país, *in verbis*: “o imposto incide também sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”.

A sujeição passiva do imposto é demarcada pelo artigo 4º, parágrafo único, da LC 87/96, que determina: “é também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial importe mercadorias ou bens do exterior”.

Assim, deve recolher o imposto ora em estudo o importador do bem ou da mercadoria, assim entendido, de acordo com a delimitação constitucional, aquele que tenha efetivado a operação e aquisição.

Quanto à sujeição passiva e o critério espacial do tributo, a lei complementar assim dispõe:

*Art. 11. O local da operação ou da prestação, para 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; (...)*

No que se refere à alínea “e” acima transcrita, conclui-se que o legislador quis delimitar as regras aplicáveis aos importadores pessoas físicas que, por não se caracterizarem comerciantes, não possuem estabelecimento. Neste caso, o local da operação, para fins de cobrança do ICMS Importação é o domicílio da pessoa física importadora.

Já no tocante à alínea “d”, também, acima transcrita, começam os problemas com o ICMS Importação, na medida em que determina a exigência do imposto para o ente político no qual se der a entrada física do bem ou da mercadoria importada, o que tem induzido vários Estados a, sob seu fundamento, exigir o

imposto em tal localidade, independentemente do local onde esteja estabelecido o importador da mercadoria.

A exemplo:

*ICMS - Importação de mercadoria por contribuinte paulista com desembaraço aduaneiro e revenda em outro Estado - Considerações.*

*Resposta à Consulta nº 204/2006, de 10 de abril de 2006*

*1. A Consulente, fabricante de móveis, informa que promoveu a importação de mercadoria que revenderá a cliente localizado no Município do Recife, Estado do Pernambuco.*

*2. Para economizar custos de transporte, pretende realizar o desembaraço aduaneiro da mercadoria no referido Estado e contratar transportadora para entregá-la diretamente do aeroporto para o estabelecimento do cliente, acompanhada de Nota Fiscal de saída emitida por ela, Consulente.*

*3. Ante o exposto, a Consulente indaga se pode emitir Nota Fiscal de entrada relativamente ao desembaraço aduaneiro e também Nota Fiscal de venda, sem que a mercadoria transite pelo seu estabelecimento, seguindo diretamente do aeroporto para o cliente localizado em Pernambuco. Caso seja negativa a resposta, indaga sobre o procedimento a ser observado, para evitar que a mercadoria venha até São Paulo.*

*4. Inicialmente, informamos que o artigo 11, inciso I, alínea "d", da Lei Complementar nº 87/96, em conformidade com a alínea "a" do inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, estabelece que o local da operação para efeito de cobrança do ICMS, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, é o do estabelecimento onde ocorrer a sua entrada física.*

*5. No caso da presente consulta, o local da operação será o município do Estado onde está estabelecido o cliente a quem se destina a mercadoria desembaraçada. Por conseguinte, o sujeito ativo relativamente à operação de importação é o Estado do destinatário, a quem cabe também o ICMS incidente sobre a saída subsequente - aquela relativa à venda da mercadoria importada ao cliente.*

*6. Uma vez que não ocorrerá nenhuma operação de circulação de mercadorias no Estado de São Paulo, não cabe a este Estado o ICMS referente à operação de importação realizada pela Consulente com desembaraço aduaneiro no Município do Recife, Estado de Pernambuco, nem tampouco o imposto relativo à remessa da mercadoria diretamente da repartição alfandegária ao adquirente ali localizado. Por essa mesma razão, não pode a Consulente creditar-se, neste Estado, do imposto pago em decorrência da operação de importação.*

*7. Em resposta às indagações formuladas, declaramos que a Consulente não poderá emitir Nota Fiscal de entrada, prevista na alínea "f" do inciso I do artigo 136 do RICMS/00 (pois não haverá a entrada, real ou simbólica, da mercadoria no seu estabelecimento), nem a Nota Fiscal de que trata o § 3º do artigo 125 desse*

*regulamento (visto que não ocorrerá a entrada simbólica da mercadoria no seu estabelecimento).*

*8. Recomendamos que a Consulente consulte o Estado de Pernambuco, sujeito ativo relativamente às operações descritas, para indagar acerca das obrigações que deverá cumprir.*

*MARIA ALICE FORMIGONI, Consultora Tributária. De acordo GIANPAULO CAMILO DRINGOLI, Consultor Tributário Chefe - 1ª ACT. De acordo. GUILHERME ALVARENGA PACHECO, Diretor Adjunto da Consultoria Tributária.*

Pode-se até compreender que o legislador nacional tenha buscado minimizar o efeito da “guerra fiscal” entre os Estados. Porém, ao dar a referida redação à alínea “d”, acabou por gerar uma incompatibilidade com a Constituição Federal e com os seus próprios artigos 2º e 4º.

A circulação física de um bem no estabelecimento de qualquer comerciante nunca foi condição para a ocorrência do fato jurídico tributário atinente ao ICMS, estando presente na própria lei complementar a figura da circulação jurídica ou simbólica, razão pela qual não há como se interpretar o artigo 11, inciso I, “d”, literalmente frente à Constituição Federal e à própria LC 87/96.

O critério material do ICMS constitucionalmente previsto, tendo sido repetido pela LC 87/96, é a realização de operações de circulação de mercadorias.

Circulação para efeitos de incidência do ICMS não quer significar movimentação física do bem, como ensina Geraldo Ataliba e Cleber Giardino:

*Circular significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, circula, para efeitos jurídicos. Convencionou-se designar por titularidade de uma mercadoria à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica). Esse fenômeno é o que importa, no plano do ICM. Sempre que haja operação jurídica comercial, de um lado, e mercadoria, de outro lado, haverá circulação, quando o sujeito (que detém a mercadoria e foi parte da operação) é titular de direitos de dono e os transfere total ou parcialmente (pela operação) a outrem. Assim, aquele que – tendo sido parte na operação – transferiu a outrem direitos de dono, promoveu circulação (ao realizar a operação). Por direitos de dono entedem-se os direitos inerentes à propriedade (basicamente a disposição da coisa)<sup>19</sup>.*

Portanto, realizada uma operação entre as partes, no caso de aquisição de bens ou mercadorias, o adquirente passa a ser titular do produto adquirido, tendo sobre ele disponibilidade jurídica, inclusive para transferi-lo a terceiros.

---

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM (operações, circulação e saída). Revista de Direito Tributário 25-26/101, 1983.

O fato de o bem não ser fisicamente entregue ao adquirente não afasta a constatação de que este já é o seu novo proprietário, tendo em vista o negócio jurídico celebrado.

Nesse sentido, dispõem os autores acima transcritos:

*A simples transferência de disponibilidade sobre mercadorias importa circulação, para efeitos constitucionais. Toda operação negocial, apta a transmitir a outrem poderes de disposição sobre bens dessa espécie, pode ser eleita pelo legislador ordinário como hipótese de incidência do ICM. O novo titular, embora em muitos casos não receba o domínio, recebe, pelo negócio realizado, disponibilidade (ou poder de dispor) sobre o bem havido<sup>20</sup>.*

Importante ressaltar que a vinculação da incidência do ICMS à circulação jurídica de bens e mercadorias, afastando a obrigatoriedade de circulação física, está presente na própria LC 87/96, em seu artigo 20, que dispõe:

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

A referida lei complementar prevê, pois, a existência de direito ao crédito quando se der a circulação jurídica de bens, visto ter havido uma operação mercantil.

Além do mencionado artigo 20, o artigo 12 da LC 87/96 também prevê a ocorrência de circulação jurídica, simbólica ou ficta de mercadorias.

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*III – da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;*

*IV – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;*

Diante de todo o exposto, vê-se que a previsão contida no final da alínea “d”, do artigo 11, da LC 87/96 não se coaduna com a estrutura constitucional do ICMS, razão pela qual deve ser interpretada sistematicamente, ou, no caso de provocação judicial, deve ser afastada pelos tribunais.

---

<sup>20</sup> Op. cit., p. 36.

Outra interpretação apta harmonizar os termos do artigo 11, “d”, com o sistema jurídico constitucional foi sugerida por João Frazão de Medeiros Lima<sup>21</sup>, segundo o qual tal determinação só seria aplicável no caso de a mercadoria, importada por um estabelecimento da pessoa jurídica, seguir diretamente para outro estabelecimento do próprio importador.

Frente à essa hipótese, poder-se-ia imaginar, por exemplo, uma pessoa jurídica que efetiva a importação por intermédio de um de seus estabelecimentos, localizado em unidade federativa concedente de incentivos fiscais e financeiros na importação, quando, em verdade, a intenção última do importador seria a remessa do bem para outro estabelecimento localizado em Estado diverso.

Porém, ainda nesse caso é preciso haver cautela na interpretação.

Conforme definido pelo próprio artigo 11 da lei Complementar 87/96, “*para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias*”.

Ora, se a operação mercantil foi comprovadamente realizada por intermédio do estabelecimento que efetivou a importação, não há que se impor a sujeição passiva a outro estabelecimento localizado em estado diverso, apenas porque o bem importado foi diretamente para lá remetido.

A legislação tributária, conforme artigo 110 do Código Tributário Nacional, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas inerentes a outros ramos do direito.

Já há muito ensinava Rubens Gomes de Sousa:

*O objeto do direito tributário (...) é regular a cobrança de tributos. Ora, para que um tributo possa ser cobrado, é evidentemente necessário que a lei que o institui defina claramente as hipóteses em que ele seja devido. Essas hipóteses configurarão, necessariamente, fatos naturais (p. ex. o falecimento) ou os atos jurídicos (p. ex. os contratos), ou ainda fenômenos econômicos (p. ex. a renda). Ora, esses fatos, atos ou fenômenos, naturais, jurídicos ou econômicos, já estão todos, ou praticamente todos, regulados pelo direito privado, isto é, pelo direito civil ou pelo direito comercial: de modo que o direito tributário, quando queira adotar um dentre eles como base de tributação, fará simplesmente referência à denominação do conceito ou instituto, que o regula no direito privado. Desta forma, o direito tributário entra em relação com o*

---

<sup>21</sup> FRAZÃO, op. cit.

*direito privado, adotando os mesmos institutos já regulados por este, para deles fazer a base da tributação*<sup>22</sup>.

Como visto, está-se diante de uma sobreposição de conceitos, que devem ser levados em conta na interpretação do direito tributário.

O fato de uma mercadoria ou bem não circular fisicamente pelo estabelecimento do importador não afasta a circunstância de que quem efetuou a importação seja uma pessoa jurídica efetivamente estabelecida.

O Código Civil assim determina:

*Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.*

*Art. 1.143. Pode o estabelecimento ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com sua natureza.*

O próprio § 3º, do artigo 11, da LC 87/96 prevê que *“para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde as pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias”*.

Ora, se demonstrada a existência do estabelecimento que realizou a operação, assim entendido a unidade autônoma organizada para o exercício da atividade da sociedade que integra, não há que se compreender a alínea “d”, do inciso I, do artigo 11, da LC 87/96, tal como sugerido pelo referido autor, exigindo-se que o imposto seja recolhido ao estado no qual se der a sua entrada física. Portanto, referido comando prescritivo não há de ser interpretado isoladamente, frente à clareza do artigo 12, incisos IV e IX, da LC 87/96.

A conclusão de que o sujeito ativo do ICMS Importação é o Estado no qual seja localizado o estabelecimento que efetivou a operação mercantil vem sendo adotada pelo Superior Tribunal de Justiça.

Veja-se:

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. IMPORTAÇÃO.**

*1. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que o ICMS cobrado em caso de importação é aquele do domicílio do importador, ainda que a mercadoria circule fisicamente no Estado onde o desembaraço tenha sido efetuado.*

*2. Precedentes: RMS 23.650/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ 05.03.2008; REsp 552.852/PE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 26.02.2007; REsp. 796.007/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 21.03.2006; REsp 711.969/BA, Rel. Min.*

---

<sup>22</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. São Paulo, 1981, p. 62.

*Eliana Calmon, DJ de 21.11.2005; REsp 282.262/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, julg. 06.11.2001; REsp 726.134/RJ, Rel. Min. Fernando Gonçalves, julg. 07.02.2008.*

3. *Recurso especial provido.*

(REsp 1038565/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20.05.2008, DJ 19.06.2008 p. 1)

**TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO DESNATURADO. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. TRIBUTAÇÃO DE ICMS. ESTADO IMPORTADOR. SEDE DA EMPRESA IMPORTADORA.**

1. *Por força dos artigos 155, § 2º, "a", da Carta da República e 11 da Lei Complementar nº 87/96, a unidade de Federação a quem cabe o ICMS cobrado em caso de exportação é aquele do domicílio do importador, ainda que a mercadoria circule fisicamente no Estado onde a aduana tenha sido efetivada. Precedentes do STJ e STF.*

2. *Recurso ordinário em mandado de segurança provido.*

(RMS 23.650/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19.02.2008, DJ 05.03.2008 p. 1)

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPORTAÇÃO. ICMS. SUJEITO ATIVO. ESTADO ONDE SITUA-SE O IMPORTADOR. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.**

1. *O sujeito ativo do ICMS é o Estado onde encontra-se situado o estabelecimento do importador, a despeito da entrada física da mercadoria ter ocorrido em estabelecimento localizado em outro ente da federação. Precedentes das duas Turmas da 1ª Seção: EDcl no AgRg no REsp 282262 / RJ, Rel. Min. José Delgado, 1ª T., DJ de 19.03.2002 e Resp. 376918, 2ª T., Rel. Min. João Otávio Noronha, DJ de 14.03.2006.*

2. *Recurso especial a que se dá provimento.*

(REsp 749.364/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05.06.2007, DJ 21.06.2007 p. 279)

**TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. ENTRADA NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. SUJEITO ATIVO DO ICMS. SEDE DO ESTABELECIMENTO DO IMPORTADOR. ESTADO DE MINAS GERAIS. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. SÚMULA Nº 07/STJ. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS.**

*I - A jurisprudência desta Corte já se manifestou no sentido de que é devido o ICMS no Estado onde localizado o estabelecimento do importador, a despeito de o desembaraço aduaneiro ter se dado em outro Estado. Sendo assim, cobra-se o referido tributo de quem realizou a importação, ou seja, quem efetivou a circulação jurídica da mercadoria. Precedentes: REsp nº 226.134/RJ, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 01/08/05; EDcl no AgRg no REsp nº 282.262/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 08/04/02 e REsp nº 256.814/RJ, Rel. Min. NANCY ANDRIGHI, DJ de 11/09/00.*

*II - Ademais, para se concluir sobre quem é a verdadeira destinatária das mercadorias importadas, se a empresa localizada no Estado do Espírito Santo, onde realizou-se o ingresso dos bens, ou se a ora recorrente, sediada no Estado de Minas Gerais, necessário o reexame fático-probatório contido nos autos, a teor da Súmula nº 07/STJ.*

*III - Agravo regimental improvido.*

(AgRg no REsp 782060/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.10.2006, DJ 18.12.2006 p. 325)

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTS. 165, 458 E 535, II, DO CPC. VIOLAÇÃO NÃO-CONFIGURADA. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA N. 284/STF. ICMS. IMPORTAÇÃO DE ÁLCOOL COMBUSTÍVEL. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. TRIBUTAÇÃO DE ICMS. ESTADO IMPORTADOR. SEDE DA EMPRESA IMPORTADORA. DIVERGÊNCIA NÃO-DEMONSTRADA.**

1. O exame de dispositivos constitucionais, inclusive para efeito de prequestionamento, refoge dos limites da estreita competência outorgada ao Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso especial.

2. Afasta-se suposta ofensa aos arts. 165, 458 e 535, II, do CPC na hipótese em que o Tribunal de origem examina, de modo claro e fundamentado, as questões que delimitam a controvérsia submetidas à sua apreciação.

3. As razões de recurso devem trazer, além dos motivos para a reforma do julgado, demonstração inequívoca do modo pelo qual o acórdão teria violado os dispositivos apontados. Súmula n. 284/STF.

4. Por imposição legal do art. 11 da Lei Complementar n. 87/96, o recolhimento do ICMS na importação de mercadoria deverá ser feito em benefício do Estado onde o importador tenha domicílio. Não compromete essa regra o fato de a mercadoria circular fisicamente no Estado onde a aduana tenha sido efetivada.

5. Não se conhece de apelo especial fundado em divergência jurisprudencial, quando inviável a realização do cotejo analítico em face da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os julgados tidos como paradigmas, conforme previsto nos arts. 541, parágrafo único, do CPC e 255, § 2º, do RISTJ.

6. A Emenda Constitucional n. 45, de 8 de dezembro de 2004, subtraiu do Superior Tribunal de Justiça a competência para julgar recurso contra acórdão que julgou válida lei local contestada em face de lei federal.

7. Recurso especial conhecido em parte e nessa parte não-provido.

(REsp 376918/RJ, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 14.03.2006, DJ 25.04.2006 p. 104)

**TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO DESNATURADO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. TRIBUTAÇÃO DE ICMS. ESTADO IMPORTADOR. SEDE DA EMPRESA IMPORTADORA.**



*1. Por imposição legal do art. 11 da Lei Complementar n. 97/96, o recolhimento do ICMS na importação de mercadoria deverá ser feito em benefício do Estado onde o importador tenha domicílio. Não compromete essa regra o fato de a mercadoria circular fisicamente no Estado onde a aduana tenha sido efetivada.*

*2. Recurso Especial improvido.*

(Resp 796.007-RJ; Rel. Min. João Otávio De Noronha; 2ª T; v.u., j. 14/2/2006, p. 21/03/2006)

Deste último acórdão destaca-se o voto do Ministro relator:

*Portanto, por imposição legal, o recolhimento do imposto, segundo o texto da lei acima citada, deverá ser feito ao Estado onde o importador tenha domicílio, mesmo que a mercadoria tenha circulado fisicamente em outra unidade da federação.*

*Além disso, o fato de mercadoria importada ter sido destinada inicialmente a operação de venda a empresa situada no Rio Grande do Sul, local de sua entrada no País, não afasta a aplicação do disposto no art. 11 da mencionada lei complementar, uma vez que essa operação é subsequente à de importação, tratando-se de circulação interestadual de mercadoria, também fisicamente ficta, não alcançada por aquela norma.*

Portanto, frente ao raciocínio desenvolvido, corroborado pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema, a conclusão é de que o ICMS Importação é devido ao Estado no qual esteja o importador, assim entendido a pessoa física ou jurídica que efetiva a operação mercantil de aquisição de bens ou mercadorias estrangeiras, não sendo importante, para tal definição, a circulação física dos produtos importados.

## 4 – O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Paralelamente às conclusões acima adotadas, necessária é a análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

Destacam-se, nesse sentido, dois acórdãos proferidos em sede de Recurso Extraordinário, servindo de precedentes de outros julgados atinentes à matéria.

O primeiro deles, favorável aos contribuintes, diz respeito a importador que, estando estabelecido no Estado de Pernambuco, remete a mercadoria importada diretamente para o Estado do Rio de Janeiro, em decorrência de efetivação de nova operação mercantil (compra e venda) com pessoa jurídica ali estabelecida.

Faz-se importante, primeiramente, aclarar a circunstância analisada pelo Supremo Tribunal Federal, o que faz por intermédio da transcrição de parte do voto-vista proferido pelo Ministro Marco Aurélio:

*No caso, trata-se de tributo sobre a importação, e não possuindo a recorrida estabelecimento no Estado do Rio de Janeiro, mas em Pernambuco, a este cabe o imposto. Impossível é valorizar-se o desembarque de modo a se afastar do cenário jurídico a norma constitucional definidora do Estado titular do tributo. Assim, como meu voto ao do relator e desprovejo o extraordinário, ressaltando mais uma vez que a conclusão seria diversa se a recorrida fosse proprietária de estabelecimento no destino, no Estado do Rio de Janeiro. Repito que o negócio jurídico subsequente à importação, foi a venda à Petrobrás, não repercute na relação tributária primitiva.*

A ementa do acórdão proferido em 30/06/2004 e publicado em 16/06/2006 está assim redigida:

**EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA “A” DO INCISO IX DO § 2º DO ART. 155 DA MAGNA CARTA. 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 § 2º, do art. 155, da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso.*

(RE 299.079-5/RJ; Rel.Min. Carlos Britto; v.u.;j. 30/6/2004; DJ. 16/6/2006)

Apesar de, aparentemente, o acórdão em questão analisar a circunstância de o ICMS Importação ser recolhido ao Estado no qual ocorreu o despacho aduaneiro, ele acaba por validar, por intermédio dos votos exarados pelos Ministros

participantes do julgamento, a interpretação sistêmica da legislação nacional ao concluir que a identificação do sujeito ativo da obrigação tributária está desvinculada da existência ou não de circulação física do bem ou mercadoria.

Nesse sentido, leia-se o voto do Ministro Carlos Aires Britto:

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

Verifica-se, pois, que, abstraindo o fato de o bem importado ter sido remetido para unidade da federação diversa daquela na qual está domiciliado o importador, sem que houvesse circulação física por seu estabelecimento, o Supremo Tribunal Federal deu efetividade aos termos da Constituição Federal entendendo destinatário da mercadoria ou “destinatário jurídico” do produto importado.

Destaca-se do voto do Ministro Relator:

*8. O ICMS, incidente na importação de mercadoria, não tem como sujeito ativo da relação jurídico-tributária o Estado onde ocorreu o desembarço aduaneiro – momento do fato gerador -, mas o Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo; ou seja, aquele que promove 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 o final, ou se não é.*

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

*11. Assim, em face do exposto, confirmo o Estado de Pernambuco como sujeito ativo da relação tributária e nego provimento ao recurso extraordinário.*

Contudo, não se pode desprezar questão suscitada em trecho do voto vista proferido pelo Ministro Marco Aurélio, “ressaltando mais uma vez que a conclusão seria diversa se a recorrida fosse proprietária de estabelecimento no destino, no Estado do Rio de Janeiro”.

Portanto, nesse voto, o Ministro Marco Aurélio deixou claro que se o importador tivesse estabelecimento no Estado para o qual a mercadoria foi remetida e houvesse efetivado a importação por intermédio do estabelecimento localizado em Pernambuco, o deslinde seria diferente.

Tal entendimento, ao que parece, é crítico à efetivação, por exemplo, de planejamento tributário, mediante a abertura de estabelecimentos filiais de empresas em Estados que sabidamente concedem benefícios fiscais.

Já em 24/05/2005, foi proferido acórdão nos autos do Recurso Extraordinário 268.581-1/SP, publicado em 18/11/2005, cuja a ementa é a que se segue:

**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.*

*(RE 268.586-1/SP; Rel. Min. Marco Aurélio; v.m.j. 24/5/2005; DJ 18/11/2005)*

No relatório, o Ministro Marco Aurélio expôs a questão, descrevendo as razões da empresa recorrente:

*Registra que a importadora é beneficiária do FUNDAP, usufruindo de benefícios fiscais previstos em lei e que “embora as mercadorias tenham sido desembaraçadas no porto de Santos e seguido diretamente para o estabelecimento da recorrente, sem haver transitado pelo estabelecimento da importadora, a importação foi realizada pela empresa Oceania que adquiriu a disponibilidade das mercadorias quando do seu desembarço aduaneiro e em seguida as remeteu ao estabelecimento da recorrente” (folha 416).*

E, em seu voto, acaba de relatar a situação:

*No acordo, previu-se que a importadora figuraria nas operações como consignatária, o que implica dizer que não atuaria como senhora, em si, da 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.*

Como visto, o acórdão em análise corrobora com as conclusões adotadas no presente trabalho, quais sejam, que somente o destinatário jurídico da mercadoria, isto é, aquele que efetiva a operação de aquisição de bens ou mercadorias pode ser considerado importador para fins de exigência do ICMS Importação, cabendo o recolhimento do imposto ao Estado em que o sujeito passivo está estabelecido.

Apesar de, aparentemente, o referido acórdão ser contrário aos interesses dos contribuintes, vê-se que suas conclusões decorrem exclusivamente do fato de o contribuinte do qual se exigia o imposto ter realizado, na verdade, evasão fiscal,

estando justificada a medida. Isso porque a pessoa jurídica estabelecida em São Paulo e que recebeu a mercadoria era, de fato, a importadora, pois realizou toda a negociação no exterior.

Nesse sentido, transcreve-se o voto do Ministro Sepúlveda Pertence que, inclusive, fez menção ao acórdão anteriormente tratado neste trabalho:

*Se efetivamente o acórdão recorrido entendeu, examinando típica matéria de fato, que havia no caso uma empresa “laranja”, não tenho dúvida em acompanhar a conclusão de Vossa Excelência; 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 de mercadoria. Que, obviamente, não tem que levar essa mercadoria ao Espírito Santo, se seu comprador é paulista. Então, ela, de Santos, leva a São Paulo e entrega. Foi o caso examinado no caso da Petrobrás.*

O voto do Ministro Carlos Britto seguiu no mesmo sentido:

*(...) independentemente do local onde haja ocorrido, na prática, o desembarque da mercadoria e, conseqüentemente, o seu desembarço aduaneiro, deve ser considerado sujeito ativo do ICMS na importação o Estado de domicílio do estabelecimento destinatário da mercadoria. É dizer: o estabelecimento do importador, considerando este o destinatário jurídico de produto da importação.*

Frente a esse voto, importante alertar a possibilidade de o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca do sujeito ativo do ICMS Importação ser determinado em decorrência do tipo de empresa que realiza a operação e não em decorrência da operação mercantil propriamente dita.

Em suma, se a sociedade importadora, quaisquer que seja a sua característica, efetivamente negocia e realiza a operação mercantil, adquirindo bens e mercadorias em nome próprio, importando-os, será o sujeito passivo, devendo o imposto ser recolhido ao Estado que estiver estabelecida.

## 5 – CONCLUSÃO

Da análise dos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais realizados acerca da sujeição ativa e passiva do ICMS Importação frente ao sistema jurídico nacional, são estas as conclusões adotadas no presente trabalho monográfico.

Será considerado importador e, portanto, sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS Importação, a pessoa jurídica que adquirir bens ou mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado ou a terceiro ainda desconhecidos, cabendo o imposto ao Estado no qual o sujeito passivo esteja devidamente estabelecido, independentemente da mercadoria circular fisicamente por seu estabelecimento ou não antes de ser remetida ao novo adquirente.

O mesmo raciocínio aplica-se em fase de pessoas físicas que realizam a importação e que, ao invés de tomarem posse dos bens importados, os remetem para terceiros localizados em outro Estado da federação, em operação não mercantil.

Será, também, considerado importador e, portanto, sujeito passivo do ICMS Importação, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. Nestes casos, a pessoa jurídica importadora é mera prestadora de serviços, não sendo a destinatária da mercadoria e, portanto, não se caracteriza como contribuinte do referido imposto. Portanto, aqui o ICMS Importação deverá ser recolhido para o Estado no qual esteja estabelecido o verdadeiro adquirente importador, aplicando-se o mesmo entendimento em face das pessoas físicas.

Por fim, conclui-se, também, que, sendo o sujeito passivo do ICMS Importação a pessoa física ou jurídica que efetiva a operação mercantil que culmina na importação de bens ou mercadoria, o imposto será devido para o Estado no qual esteja estabelecido, independentemente da existência de circulação física das mercadorias.

Toda problemática discutida decorre, como exposto, principalmente, da imprecisão legislativa e da existência da guerra fiscal.

Quanto ao contribuinte, este deve ter a garantia da segurança jurídica a nortear as suas atividades, o que inclui a certeza de cumprir suas obrigações

perante o Estado tributante que faz jus à exação, com a certeza de que não será cobrado futuramente por outro ente político.

## BIBLIOGRAFIA

- CARRAZZA**, Antônio Roque. ICMS. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARRAZZA**, Elizabeth Nazar (coord.) – ICMS: Questões Atuais. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- SOUZA**, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. São Paulo, 1981.
- ATALIBA**, Geraldo e **GIARDINO**, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM (operações, circulação e saída). Revista de Direito Tributário, 1983.
- MELO**, José Eduardo Soares de. A importação no direito tributário: impostos, taxas e contribuições. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- ATALIBA**, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5ª ed. 5ª tir. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARVALHO**, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13ª ed. rev. e a atual. São Paulo: Saraiva, 2000.
- KELSEN**, Hans. A garantia jurisdicional da Constituição. In: Jurisdição Constitucional. Traduzido por Alexandre Krug, Eduardo Brandão e Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- BORGES**, José Souto Maior. Lei complementar tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- LIMA**, João Frazão de Medeiros. Os sujeitos passivo e ativo do ICMS nas operações de Importação. (quem paga a quem?). Revista dialética de direito tributário. São Paulo, v. 7, 2002.