

Coordenadores**Diretor/Tribunário**

Rogério de Brito Machado

Flávio de Brito Azeite

Ressamirando Silva Martins

Colaboradores

Francisco de Assis Rocha

Regis Camargo de Oliveira

Conselho Editorial

André Costa Gomes

Antonio Carlos Rodrigues de Almeida

Antonio Jorge Paternati

Carlos Alvaro de Silva Vellozo

Castro Neto

Claudio Tomaz de Moraes Pavan

Cláudio Salomão

Edson Carlos Fernandes

Edvaldo de Aguiar de Brito

Elmano Abreu

Edmar de Almeida de Souza

Fernando Costa

Gilmar Mendes

Hugo de Brito Machado de Aguiar

José Augusto Delgado

José Benedito de Lima

Luis Roberto

Marcos Sant'Ana de Jesus

Marcos Abraham

Marlene Ribeiro de Rodrigues

Miguel Ângelo Machado de Aguiar

Monte Clemente Salomão Aguiar

Nelson Jobim

Newton de Aguiar

Rafael de Aguiar de Aguiar

Regina Helena Costa

Rogério Vitor de Aguiar de Aguiar

Ronaldo de Aguiar

Rogério Antonio de Aguiar

Sérgio de Aguiar de Aguiar

Sérgio de Aguiar de Aguiar

Thiago de Aguiar de Aguiar

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

LEX MAGISTER
Revistas jurídicas

CEU
LAW SCHOOL

www.lexmagbr

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

Ano XV – Nº 86

Maio-Jun. 2021

Repositório Autorizado de Jurisprudência
Superior Tribunal de Justiça – nº 64/2008

Classificação Qualis/Capes: B4

Editores

Fábio Paixão

Pilar Jiménez Tello

Coordenadores

Hugo de Brito Machado – Humberto Ávila – Ives Gandra da Silva Martins
Francisco Pedro Jucá – Regis Fernandes de Oliveira

Conselho Editorial

André L. Costa-Corrêa – Antonio Carlos Rodrigues do Amaral
Antonio Jorge Pereira Jr. – Carlos Mário da Silva Velloso – Castro Meira
Claudia Fonseca Morato Pavan – Cláudio S. Lembo – Edison Carlos Fernandes
Edvaldo Pereira de Brito – Eliana Calmon – Fátima Fernandes R. de Souza
Francisco Rezek – Gilmar Mendes – Hugo de Brito Machado Segundo
José Augusto Delgado – José Maurício Conti – Kiyoshi Harada
Marcos Sacristán Represa – Marcus Abraham – Marilene Talarico M. Rodrigues
Misabel Abreu Machado Derzi – Monica Herman Salem Caggiano – Nelson Jobim
Newton De Lucca – Pedro José Carrasco Parrilla – Regina Helena Costa
Rogério Vidal Gandra da Silva Martins – Ronaldo Chadid
Roque Antonio Carrazza – Sacha Calmon Navarro Coêlho
Sepúlveda Pertence – Thaís Folgosi Françoso

Autores colaboradores deste Volume

Carlos Eduardo Montes Netto – Danilo Henrique Nunes – Edvaldo Nilo de Almeida
Igor Fernando Cabral dos Santos – Ives Gandra da Silva Martins – Lise Tupiassu
Luciana Costa Fonseca – Olavo Augusto Vianna Alves Ferreira
Roberta de Amorim Dutra – Rogério Vidal Gandra Martins
Rossana Malta de Souza Gusmão – Simone Cruz Nobre
Waldemar de Albuquerque Aranha Neto

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

Publicação bimestral da Editora Magister em parceria com o Centro de Extensão Universitária aos quais se reservam todos os direitos, sendo vedada a reprodução total ou parcial sem a citação expressa da fonte.

A responsabilidade quanto aos conceitos emitidos nos artigos publicados é de seus autores.

Artigos podem ser enviados para o e-mail: revistadtr@iics.org.br, ou para o e-mail: editorial@editoramagister.com.br. Não devolvemos os originais recebidos, publicados ou não.

As ementas e acórdãos aqui publicados correspondem aos seus originais, obtidos junto ao órgão competente do respectivo Tribunal.

Esta publicação conta com distribuição em todo o território nacional e poderá ser enviada ao exterior.

A editoração eletrônica foi realizada pela Editora Magister, para uma tiragem de 3.100 exemplares.

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

v. 1 (mar./abr. 2007).-- Porto Alegre: Magister ; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/Centro de Extensão Universitária, 2007.

Bimestral. Coordenação: Hugo de Brito Machado, Humberto Ávila, Ives Gandra da Silva Martins, Francisco Pedro Jucá e Regis Fernandes de Oliveira.

v. 86 (maio/jun. 2021).

ISSN 1981-2221

1. Direito Tributário. Direito Constitucional. Sistema Tributário Nacional. Imposição Tributária. Tributos. Impostos. Taxas. Contribuições. 2. Finanças Públicas. Direito Financeiro. Direito Econômico. Direito Político. Política Tributária. Direito Administrativo. Preços Públicos. Tarifas. 3. Ética Pública. Moralidade Institucional. Ética Fiscal. Moralidade Administrativa. 4. Sociologia Financeira. Psicologia Financeira.

CDU 336.2(05)

CDU 342+336.1/5(05)

CDU 336.2:172.1(05)

CDU 316.334.2(05)

Ficha catalográfica: Leandro Lima – CRB 10/1273

Capa: Apollo 13

Editora Magister

Diretor: Fábio Paixão

**Alameda Coelho Neto, 20
Boa Vista – Porto Alegre – RS – 91340-340**

Sumário

Doutrina

1. Importação de Mercadorias por *Trading Company* por um Estado e Venda do Importado para Outro Estado nas Operações por Encomenda e por Conta e Ordem de Terceiro
Ives Gandra da Silva Martins, Rogério Vidal Gandra Martins e Roberta de Amorim Dutra 5
2. A Justiça do Mercador de Veneza: entre Praticabilidade e Capacidade Contributiva na Crise Pandêmica
Simone Cruz Nobre, Lise Tupiassu e Luciana Costa Fonseca 26
3. Da Relação Jurídica e o Fato Gerador no Direito Tributário: a Subsunção do Fato à Norma nas Lides Tributárias
Olavo Augusto Vianna Alves Ferreira, Danilo Henrique Nunes e Carlos Eduardo Montes Netto 47
4. Natureza Jurídica Financeira da Distribuição dos *Royalties* de Petróleo e Gás da ANP e Liminar ou Tutela de Urgência em Processos Judiciais
Edvaldo Nilo de Almeida 78
5. Redirecionamento da Execução Fiscal: Análise da Responsabilização do Sócio-Administrador na Extinção Irregular da Empresa
Rossana Malta de Souza Gusmão 117
6. Diálogo entre os Instrumentos de Política Urbana e o ITBI: a Viabilidade de Uso Extrafiscal da Tributação sobre a Transmissão da Riqueza Imobiliária como Elemento Potencializador do Cumprimento da Função Social da Propriedade
Waldemar de Albuquerque Aranha Neto 144
7. A Tributação da Atividade Médica pelo ISS-Fixo: Análise da Autonomia Municipal à Luz do Federalismo Fiscal Brasileiro
Igor Fernando Cabral dos Santos 170

Jurisprudência

1. Superior Tribunal de Justiça – Execução Fiscal. Adesão ao Programa de Parcelamento Denominado Refis. Interrupção do Prazo Prescricional que Volta a Correr com a Exclusão Formal do Contribuinte. Agravo Interno do Contribuinte a que se Nega Provimento
Rel. Min. Manoel Erhardt 195

2. Superior Tribunal de Justiça – Município. Pedido de Obtenção de Certidão Negativa. Câmara Municipal Inadimplente. Separação dos Poderes. Autonomia Financeira. Princípio da Intranscendência de Sanções. Repercussão Geral. Tema nº 743. RE 770.149/PE. Juízo de Retratação. Art. 1.040, II, do CPC/2015 200
Rel. Min. Francisco Falcão
3. Superior Tribunal de Justiça – IRPJ e CSLL. Rendimento de Aplicações Financeiras. Incidência. Precedentes 203
Rel. Min. Og Fernandes

Importação de Mercadorias por *Trading Company* por um Estado e Venda do Importado para Outro Estado nas Operações por Encomenda e por Conta e Ordem de Terceiro

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Constitucional.

ROGÉRIO VIDAL GANDRA MARTINS

Advogado, Especialista e Professor em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária – CEU/IICS.

ROBERTA DE AMORIM DUTRA

Advogada; Mestranda em Direito Constitucional Tributário pela PUC-SP.

RESUMO: Debate-se aqui a incidência de ICMS-Importação sobre *tradings*, em qualquer outro Estado que não seja a sede da empresa, trazendo-se julgado do Supremo Tribunal Federal para ilustrar nosso posicionamento.

PALAVRAS-CHAVE: Mercadorias. Importação. Exterior. *Trading Company*. ICMS-Importação.

Principiamos este estudo examinando os textos da Constituição e da Lei Complementar nº 87/96, sobre o sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao ICMS quando da importação de mercadorias do exterior¹.

1 Um dos patronos da presente opinião, assim escreveu:

"O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços é aquele que oferta, de longe, os maiores problemas de aplicação.

De início, não é demais lembrar que, embora com espectro consideravelmente aumentado, os Estados e o Distrito Federal serão obrigados a repassar 25% do arrecadado para os Municípios, elevando-se, pois, a participação destes em 5%.

Não é também demais lembrar que o antigo ICM tinha já um perfil doutrinário e jurisprudencial conformado, talvez valendo para sua definição aquela aprovada pelo I Congresso Brasileiro de Direito Tributário, à luz do relatório baseado no texto também sugerido pelo III Simpósio Nacional de Direito Tributário, em 1978, a saber:

"A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo". (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 490) (grifos não constantes do texto)

Reza o inciso IX, *a*, do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, que:

“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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, *cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário² da mercadoria, bem ou serviço*; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)³

determinando, por outro lado, a lei regulamentadora (LC nº 87/96), em seu art. 11, inciso I, letra *d*, que:

“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:

(...)

2 Lê-se na edição do TRF da 1ª Região de *A Constituição na Visão dos Tribunais* (São Paulo: Saraiva, 1997. v. 2. p. 1.126) que:

“Observa Ives Gandra Martins: Adota o país, decididamente, o instituto da substituição tributária, assim como a convivência dos princípios da nacionalidade e da territorialidade do contribuinte.

O ICMS é um imposto que incide, o mais das vezes, na saída da mercadoria, sendo seu contribuinte o produtor e deflagrador do processo de circulação.

O inciso IX, *a*, transfere o fato gerador do deflagrador do processo de circulação para o receptor do bem, mesmo que destinado a ativo fixo. Há um diferimento do imposto, que seria devido pelo exportador estrangeiro – é que o Estado não pode atingir, pois fora das forças soberanas de suas leis – para o importador nacional, assim como se adota idêntica formulação para os serviços prestados no exterior à empresa ou contribuintes brasileiros’ (Comentários, v. 6, tomo 1, op. cit., p. 457)”, encampando, seus autores, a tese defendida por um destes subscritores.

3 “STF – ICMS incidente sobre mercadoria importada. Momento da ocorrência do fato gerador. Constituição Federal, art. 155, § 2º, inciso IX, letra *a*. O Plenário do STF, no julgamento do RE 193.817/RJ, a 23.10.96, por maioria de votos, firmou orientação segundo a qual, em se cuidando de mercadoria importada, o fato gerador do ICMS não ocorre com a entrada no estabelecimento do importador, mas, sim, quando do recebimento da mercadoria, ao ensejo do respectivo desembaraço aduaneiro’ (grifos meus) (STF, 2ª T., RExt 224.277-0/RS, Rel. Min. Néri da Silveira, Diário da Justiça, Seção 1, 26.06.98, p. 19).” (MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil Interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Jurídico Atlas, 2007. p. 1.921).

- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;⁴

Nitidamente, tanto o comando supremo quanto aquele decorrente de sua regulamentação fazem menção:

- “a) a que o tributo é devido no Estado onde se encontra o destinatário da mercadoria;
- b) o destinatário é o estabelecimento importador ou aquele em que se situar o domicílio da pessoa que importou o bem;
- c) a entrada física do bem adquirido conforma a operação e a incidência tributária em benefício do Estado onde se situar o destinatário.”⁵

Da leitura de ambos os dispositivos, chega-se à primeira conclusão: o importador não precisa ser, necessariamente, uma pessoa jurídica. Se, entretanto, o for, importador será qualquer de seus estabelecimentos (matriz, filial ou agência). Aquele que promover a importação arca com a consequência fiscal de ter que recolher o tributo para o Estado em que estiver localizado⁶.

Essa é a razão pela qual faz menção, o constituinte, a domicílio de pessoa física e a estabelecimento, sem especificar se matriz ou filial. De certa forma, no que diz respeito a tais operações, implicitamente admitindo a circulação física, e não apenas a econômica, como geradora de tributo⁷.

Estabelecimento comercial é denominado por *Maria Helena Diniz* como:

-
- 4 “ICMS sobre mercadorias importadas. Fato gerador. Elemento temporal. Art. 155, § 2º, IX, *a*, da Constituição Federal. O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 192.711, assim decidiu: ‘ICMS incidente sobre mercadorias importadas. Fato gerador. Elemento temporal. CF/88, art. 155, § 2º, IX, *a*. Afora o acréscimo decorrente da introdução de serviços no campo da abrangência do imposto em referência, até então circunscrito a circulação de mercadorias, duas alterações foram feitas pelo constituinte no texto primitivo (art. 23, § 11, da Carta de 1969), a primeira, na supressão das expressões: ‘a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor de mercadoria importada do exterior por seu titular’; e, a segunda, em deixar expresso caber ‘o imposto ao Estado onde estiver situado o destinatário da mercadoria’. Alterações que tiveram por consequência lógica a substituição da entrada da mercadoria no estabelecimento do importador para o do recebimento da mercadoria importada, como aspecto temporal do fato gerador do tributo, condicionando-se o desembaraço das mercadorias ou do bem importado ao recolhimento, não apenas dos tributos federais, mas também do ICMS incidente sobre a operação’ (grifamos) (STF, 1ª T., RE 218.194-5/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Diário da Justiça, Seção 1, 17.04.98, p. 21).” (*Constituição do Brasil Interpretada e legislação constitucional*, ob. cit. p. 1.921).
 - 5 Manoel Gonçalves Ferreira Filho claramente interpreta que o destinatário é aquele que, de imediato, recebe a mercadoria: “Mercadoria importada ou serviço prestado no exterior. Aqui é prevista a cobrança do ICMS sobre o valor da mercadoria importada, ou do serviço prestado, do exterior. Tal imposto cabe ao Estado de situação do destinatário imediato da mercadoria importada, ou do serviço prestado” (*Comentários à Constituição brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva: v. 2. p. 128).
 - 6 Roque Antonio Carrazza ensina que: “De fato, a Constituição Federal e a lei complementar referem-se ao ‘destinatário’, mas não ao ‘destinatário final’, como, muito a propósito, querem alguns Estados da Federação” (*ICMS*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 80).
 - 7 “JUR: O fato gerador do ICMS incidente sobre produtos importados ocorre no momento de seu desembaraço aduaneiro, revelando-se, conseqüentemente, legítima a cobrança desse imposto estadual quando da efetivação do ato alfandegário em referência (STF, RE 172.721-7/RJ, DJU 15.08.97, p. 37.046).” (BARROSO, Luís Roberto. *Constituição da República Federativa do Brasil*: anotada. São Paulo: Saraiva, p. 443). (grifos nossos)

“Complexo de coisas, bens e serviços reunidos e organizados para o exercício do comércio (Alfredo Rocco). 2. Local onde se realizam operações relativas à prática de atos de comércio, servindo uma clientela, com intuito de obter lucro. 3. Casa comercial: casa de comércio. 4. Complexo de bens, materiais e imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante para a exploração de determinada atividade mercantil (Oscar Barreto Filho). Unidade técnica, que consiste na reunião de duas ou mais pessoas trabalhando em conjunto, de modo habitual, em determinado lugar, sob a direção de um ou vários representantes da mesma razão social (Henri Guitton).”⁸

Da unidade empresarial (matriz, filial ou agência) conformada em estabelecimento é de que cuidou o constituinte e o legislador complementar, e não – para efeitos do ICMS e da importação – da pessoa jurídica como um todo, nela incluídas todas as suas unidades.

O importador é o estabelecimento, que poderá ser matriz ou filial de uma empresa, sendo o ICMS devido para aquele Estado em que esse estabelecimento importador estiver localizado⁹.

Por outro lado, se o estabelecimento depois de promover a importação de uma mercadoria do exterior, vende-a para o estabelecimento de outra empresa, situado em outro Estado, configuram-se duas relações jurídicas com suas respectivas consequências tributárias, no âmbito do ICMS: a primeira, de importação, com o imposto devido ao Estado em que se situa o estabelecimento importador, ou seja, naquele em que a mercadoria deu entrada; e a segunda, de venda da mercadoria a estabelecimento de outra empresa localizado em outro Estado, com o ICMS devido segundo o regime das operações interestaduais nos termos das alíneas *a* e *b* do inciso VII do § 2º do art. 155 da CF, *verbis*:

“VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; (...)”

Tratando-se de adquirente contribuinte do ICMS, mas que esteja adquirindo a mercadoria para consumo próprio, ocorre a incidência mista imposta pela lei suprema para as operações interestaduais: o imposto é recolhido, à alíquota interestadual, pelo estabelecimento vendedor, ao Estado de sua localização. Porém, se o adquirente, contribuinte do ICMS, estiver adquirindo

8 *Dicionário Jurídico*, São Paulo: Saraiva, v. 2, p. 397.

9 Antes da EC nº 33/01, a redação do inciso IX, letra *a*, do art. 155 era a seguinte: “a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço”.

a mercadoria para consumo próprio, o estabelecimento vendedor recolhe o tributo ao seu Estado, pela alíquota interestadual, e o adquirente recolhe, na entrada da mercadoria em seu estabelecimento, o imposto calculado com base em alíquota resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, no Estado de sua localização.

Já, em sendo o adquirente contribuinte do ICMS que estiver comprando a mercadoria para comercialização ou industrialização, então o vendedor recolherá o ICMS na saída de seu estabelecimento, ao Estado de sua localização, utilizando a alíquota interestadual, e o Estado de destino perceberá a parcela do tributo que lhe cabe, no momento em que a mercadoria for revendida (ou o produto a partir dela fabricado), por força da compensação operada pelo mecanismo de débitos e créditos, que analisarei mais adiante¹⁰.

Para uma primeira conclusão, é de se considerar que o ICMS é devido pelo estabelecimento importador, que é uma unidade empresarial – e não a pessoa jurídica como um todo – no Estado em que ele se localizar¹¹.

Assim, se a empresa tiver dois estabelecimentos situados em dois Estados diferentes, o imposto será devido ao Estado da localização do estabelecimento que promover a importação¹².

Por essa razão, a lei faz menção à “entrada física”, para afastar – entre outras questões, já que são múltiplas as envolvidas no polêmico debate sobre circulação física e econômica – qualquer veleidade exegética. Se o *estabelecimento importador foi o destinatário da mercadoria*, não obstante tratar-se de uma unidade da empresa (filial ou matriz), é ao Estado em que estiver localizado que o tributo deve ser recolhido, ainda que esse estabelecimento repasse, em seguida, a mercadoria importada para outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, em outro Estado.

10 “Plenário do STF, no julgamento dos RREE 193.817 e 192.711, firmou entendimento no sentido de que pode, a liberação da mercadoria importada, ser condicionada à comprovação, pelo importador, do pagamento do ICMS sobre ela incidente. Interpretando a norma do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal, entendem a Corte que sua redação permite tal exigência, ao ensejo da entrada no posto aduaneiro, antes, portanto, da entrada física da mercadoria no estabelecimento importador (...) não mais se justificando, em tais circunstâncias, aplicação da Súmula nº 577” (RE 197.356-1/SP, 1ª T., STF, DJU 21.02.97, p. 2.832). Nesse sentido, RE 188.686-2, 1ª T., STF, DJU 28.02.97, p. 4.074; RE 192.698-8, 1ª T., STF, DJU 28.02.97, p. 4.075; AgRg 222.708-0/SP, STF, 2ª T., RT 758/142; RE 192.639/SP, STF, 2ª T., RTJ 163/786; RE 234.445-9/SP, STF, 2ª T., RT 764/164; RE 192.706/SP, STF, 1ª T., RTJ 164/810; RE 251.592-2/RJ, STF, 1ª T., RT 775/180; AI (AgRg) 194.002/SP, STF, 1ª T., RTJ 171/661; RE 278.814-7/SP, STF, 1ª T., 19.04.02, p. 62) (CUSTÓDIO, Antonio Joaquim Ferreira. *Constituição Federal Interpretada pelo STF*. 8. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004. p. 236-237). (grifos meus)

11 Roque Antonio Carrazza ensina que: “o ICMS é devido ao Estado-membro onde está situado o estabelecimento importador do bem ainda que o desembaraço aduaneiro se dê em outro Estado-membro” (ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 75).

12 Maria Helena Diniz dá extensão maior ao termo, embora reconheça entre os sentidos da expressão aquele de empresa dedicada ao comércio exterior: “TRADING COMPANY. Locução inglesa. 1. Empresa de comércio exterior, ou seja, empresa comercial exportadora. 2. Conjunto de sociedades por ações que se reúnem em grupos empresariais em forma de ‘konzern’ guardando sua independência e autonomia administrativa e econômica, ou em forma de holding, que é o controle acionário (Moacyr de Oliveira). 3. Empresa especializada em comercialização integrada que visa transferir conhecimentos tecnológicos e organizar investimentos, tanto no mercado interno como no exterior (Arnoldo Wald)” (*Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 4. p. 597-598).

Tão somente se o estabelecimento importador estiver situado em outro Estado, ou seja, em Estado diverso daquele em que ocorre o desembaraço da mercadoria, é que o tributo seria devido no Estado do destinatário final do produto, em trânsito¹³.

Assim, cuidaram o constituinte e o legislador complementar de três hipóteses:

1) ICMS devido pelo estabelecimento importador no Estado onde a mercadoria foi desembarçada e entrou em seu estabelecimento, independente, de, posteriormente, vendê-la à empresa distinta, situada em outro Estado;

2) estabelecimento importador da mesma empresa, que possui estabelecimento em outra unidade da Federação, e que repassa, posteriormente, a mercadoria para esse outro estabelecimento: ICMS devido ao Estado onde se encontra o estabelecimento importador;

3) estabelecimento importador, mas situado em outra unidade da Federação diversa daquela por onde o produto ingressou no território nacional: o ICMS é devido para o Estado onde se encontra o estabelecimento importador¹⁴.

É, pois, a localização geográfica do *estabelecimento importador* que determina o local da incidência do ICMS, na importação de mercadorias.

Tais empresas comprem produtos fabricados por terceiros para revender no mercado interno ou destiná-los à exportação, assim como importam mercadorias para efetuar sua comercialização no mercado interno – são as conhecidas como “empresa comercial-exportadora” ou “trading company”, embora essa designação não seja utilizada na legislação brasileira.

13 No RE 486.157, em que os advogados consulentes foram recorrentes, o Ministro César Peluso declarou: “2. Conistente o recurso. A tese do acórdão impugnado está em conformidade com assentada orientação da Corte, que, em casos idênticos, tem decidido que ‘o sujeito ativo do ICMS é o Estado onde estiver situado o estabelecimento importador, sendo irrelevante se o produto ingressou em Estado diverso ou se a empresa do destino final do produto esteja localizada no Estado em que houve o desembaraço aduaneiro’. Cite-se a título de exemplo a decisão do RE 396.859/RJ (Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 21.09.04)”. No caso, o governo do Estado de Minas era o recorrido. A situação é rigorosamente igual ao do caso consultado.

14 “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 CF) pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário desprovido.” (RE 299.079 – STF)
 “O ICMS incidente na importação de mercadoria é devido ao Estado onde estiver localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o estabelecimento importador. Precedente (RE 299.079, Carlos Britto, In/STF 354).” (RE 396.859)
 “TRIBUTÁRIO, RECURSO ESPECIAL, IMPORTAÇÃO, ICMS, SUJEITO ATIVO, ESTADO ONDE SE SITUA 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: AgRg no REsp 282.262/RJ, Rel. Min. José Delgado, 1ª T., DJ 19.03.02; e REsp 376.918, 2ª T., Rel. Min. João Otávio Noronha, DJ 14.03.06. 2. Recurso especial a que se dá provimento.” (REsp 749.364 – STJ)

A rigor, existe confusão entre o conceito de “trading company” e “empresa comercial exportadora”. As empresas comerciais exportadoras estão reguladas, no Brasil, pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, que dispõe sobre o tratamento tributável a elas aplicável, estabelecendo que apenas aquelas que obtenham o Certificado de Registro Especial podem credenciar-se para obter incentivos fiscais à exportação. Porém, a legislação atual não faz tal distinção e, no plano federal, esses dois tipos estão equiparados, no tocante ao IPI, às contribuições sociais (PIS/Pasep e Cofins) e ao ICMS, como consta da Solução de Consulta nº 40, de 4 de maio de 2012, publicada no DOU de 7 de maio de 2012.

Apesar de não haver menção, na legislação brasileira, à *trading company*, a expressão é utilizada para designar a empresa comercial exportadora possuidora do Certificado de Registro Especial, da mesma forma que a Receita Federal do Brasil acata esse entendimento, como consta da Solução de Consulta nº 56, de 10 de junho de 2011, publicado no DOU em 17 de junho de 2011:

“A *trading company* é a empresa comercial exportadora constituída sob a forma de sociedade por ações, entre outros requisitos mínimos previstos no Decreto-Lei nº 1.248/72.”

As empresas com esse perfil, quando importam produtos do exterior e os comercializam no mercado interno, fazem-no sob dupla modalidade: *importação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda*.

Nos termos da IN nº 1.861/2018, com as alterações trazidas pela IN nº 1.937/2020, temos os seguintes conceitos:

“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 estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica.

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no *caput* para promover o despacho aduaneiro de importação.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

Art. 3º Considera-se *operação de importação por encomenda* aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa jurídica que contrata o importador por encomenda referido no *caput* para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda.”

São dois tipos de importação diferentes: na primeira, a operação de importação é realizada com recursos próprios da importadora, embora se saiba de antemão que o bem importado irá para um determinado cliente; na segunda, a operação se realiza com recursos do próprio adquirente – mesmo que a importadora os antecipe para conformação da importação desempenhando mero papel de intermediária, ou seja, prestadora de serviços para a consecução da atividade de importar¹⁵.

Essa diferenciação projeta efeitos relevantes para o tratamento tributário relativo a tais operações, quer para a definição do sujeito passivo da obrigação tributária, quer para o seu sujeito ativo.

A legislação anterior à Lei nº 11.281/06 não fazia a equiparação entre as duas modalidades de importação. Pelo contrário, apenas equiparava a estabelecimento industrial o estabelecimento atacadista ou varejista, que adquirisse produtos de procedência estrangeira, *importados por sua conta e ordem, por empresa importadora*, segundo o art. 79 da MP nº 2.158-35, de 24.08.01; assim redigido:

“Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência

15 Adolpho Bergamini claramente distingue a operação de compra e ordem de encomenda (típica da realizada pela consulente) ao explicitar que: “A corroborar essas afirmações, deve ser dito que quem arca economicamente com a importação é o adquirente, porquanto é ele quem contrata câmbio e, portanto, remete valores ao fornecedor localizado no exterior para a quitação da obrigação contratual. E é por essa razão que a invoice é firmada entre o fornecedor estrangeiro e o adquirente, não com a importadora” (*Temas atuais do direito aduaneiro brasileiro e notas sobre o direito internacional: teoria e prática*. São Paulo: IOB, 2012. v. 1. p. 140).

estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.” (grifamos)

Eram, pois, equiparados os importadores diretos e os importadores por conta e ordem.

A partir da Lei nº 11.281/06, as duas formas de importação – por conta e ordem e por encomenda – foram equiparadas, rezando, o art. 13, o seguinte:

“Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.” (grifamos)

Com tal equiparação, a partir de 20.02.06, no âmbito do IPI, a nacionalização passou a ocorrer a partir da integração no estabelecimento adquirente, e não mais a partir de sua integração naquele do importador, como ocorria anteriormente¹⁶.

Vale dizer, as duas operações passaram a ter a mesma disciplina legal – apesar de diferentes – *exclusivamente para efeitos da imposição do IPI*. Portanto, encomendantes ou adquirentes por conta e ordem tornaram-se estabelecimentos equiparados a *estabelecimento industrial*¹⁷.

16 Heleno Taveira Torres ensina:

“Na importação ‘por encomenda’, diversamente, a comercial importadora ou a *trading* não se apresentam como intermediárias ou simples prestadoras de serviços, mas sim como típico caso de ‘importador direto’, adquirente da mercadoria, para venda posterior aos seus encomendantes, previamente, estes contratam a comercial importadora ou a *trading* para que esta não apenas promova o ingresso e formalize o despacho aduaneiro das mercadorias, além de contratar com os exportadores-vendedores em atendimento ao pedido do real adquirente. Essas operações deverão ser realizadas com recursos da própria importadora (*trading*), para que promova a posterior revenda ao efetivo adquirente, razão pela qual sequer adiantamentos de recursos de um terceiro (encomendante) podem ser admitidos, na medida que isso poderia caracterizar incapacidade econômica e interposição fraudulenta de pessoas. Como visto, na importação por encomenda, uma empresa (encomendante) contrata a *trading* para que esta efetue a aquisição de mercadorias diretamente do vendedor-exportador, com recursos próprios, com o compromisso de que, posteriormente, possa revendê-las a quem as tenham encomendado. Neste caso, na prática, ambos, adquirente e importador, devem demonstrar capacidade financeira para suportar cada uma das operações (a importação, pela *trading*, e a compra na revenda, pelo real adquirente).” (*Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. v. 12. p. 169)

17 José Eduardo Soares de Melo esclarece:

“Enquanto o administrador público somente pode agir em conformidade com as condutas determinadas em lei, aplicando-as de ofício, as pessoas privadas podem realizar negócios que atendam seus objetivos particulares tendo como único limite as normas proibitivas. São livres para escolher a estrutura societária que entendam conveniente aos seus interesses (sociedades por quotas, anônimas, etc.), ou para promover a abertura de filiais, sucursais, depósitos fechados, etc., em qualquer ponto do território nacional. Podem optar pela compra, locação ou construção do estabelecimento, ou, ainda, proceder à aquisição, locação ou arrendamento mercantil de bens. Têm a liberdade de importar produtos de forma direta e promover sua venda aos consumidores finais; ou, realizar a importação por conta e ordem de terceiros, ou por encomenda. Dispõem da faculdade de fabricar ou adquirir bens de qualquer origem, e promover posterior distribuição para a mesma ou outra empresa, que efetuará o fornecimento (no atacado ou no varejo) a destinatários em qualquer ponto do território nacional, dentre outros inúmeros negócios jurídicos. Em consequência, o direito à organização empresarial acarreta peculiares efeitos tributários. Entretanto, os inúmeros e elevados encargos fiscais somente podem ser imputados aos contribuintes de plena conformidade e obediência às normas jurídicas com embasamento constitucional, uma vez que afetam significativamente os patrimônios das pessoas privadas, impedindo o desenvolvimento econômico, a livre-iniciativa e a capacidade econômica.” (*Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. v. 12. p. 307-308) (grifamos)

Isso, evidentemente, não significa deixar de reconhecer que se trata de operações diferentes. Prova disso é o esclarecimento constante do art. 11 da referida Lei, que reza:

“Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado *não configura importação por conta e ordem de terceiros.*” (grifamos)

Em todas essas disposições de lei e da própria inteligência da Receita Federal, não resta dúvida de que, após 2006, os tipos de importadores ficaram equiparados e que o elemento maior da diferenciação entre as duas operações passou a estar no fato de que a que se dá por conta e ordem é realizada com recursos, mesmo que parciais, do adquirente, enquanto que, nas operações por encomenda, os recursos para realizá-las são da própria importadora.

No âmbito do ICMS – por força de se tratar de tributo de incidência regional –, a jurisprudência distingue duas situações para afastar a guerra fiscal e assegurar a competência impositiva do sujeito ativo da obrigação tributária, nos termos do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição, como se vê do RE 268.586-1, assim ementado:

“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.” (grifamos)

O STF deixou clara a importância do negócio jurídico subjacente à importação para a definição do sujeito ativo da obrigação tributária surgida com a incidência do ICMS na operação de importação, ou seja, para se definir o conteúdo e o alcance da expressão “cabendo o imposto ao estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço” constante do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição.

Foram, portanto, claramente, identificadas duas situações, a saber:

a) aquela em que o importador atua como mero intermediário do adquirente da mercadoria no exterior, sendo este (adquirente) o verdadeiro destinatário da mercadoria, porque contratante do negócio jurídico que deu causa ao ato material de importação.

b) aquela em que o importador é o protagonista do negócio jurídico celebrado no exterior, e, portanto, o destinatário da mercadoria importada, quer para uso próprio, quer para revenda.

O voto do Ministro Cezar Peluso bem descreve as duas situações:

“4. (...) O termo ‘destinatário’, contido no trecho final do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição, deve ser lido e interpretado em consonância com o

preceito que, nesse mesmo texto, combinado com o disposto no inciso II do *caput* do art. 155, outorga ao Estado competência para instituir ICMS na importação. Ou seja, *destinatário da mercadoria é quem figura como contratante 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 de importação, devem discernir-se, pelo menos duas situações ou hipóteses: i) o importador é o próprio destinatário da importação, porque como figurante do negócio jurídico subjacente, compra para uso próprio ou para revenda; 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.

Em ambas as hipóteses, o local do desembaraço não tem relevância alguma para efeito de identificação do sujeito passivo do tributo, mas tão só para determinação do aspecto temporal da regra matriz de incidência, ou seja, para definir o momento em que o tributo se considera devido (...)

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

A situação jurídica objeto desse julgado era aquela em que o importador desempenhara o papel de mero intermediário, atuando por conta do adquirente, este sim verdadeiro destinatário da mercadoria, consoante conclusão do voto do Ministro:

“5. (...) É ponto incontroverso, na causa, que a empresa Oceania Importação e Exportação Ltda. atuou como mera consignatária na importação destinada à recorrente a título de compradora da mercadoria no exterior.

O documento de fls. 47/61 (Acordo comercial Fundap), juntado pela própria recorrente no ajuizamento da ação, prova que o negócio jurídico ou a operação de aquisição da mercadoria no exterior se deu entre a recorrente e a exportadora, agindo a empresa Oceania (...) como representante dos interesses desta e mera consignatária do bem importado: (...)

O destinatário é, pois, sem sombra de dúvidas, para efeito de incidência do ICMS na importação, a ora recorrente. A emissão de notas fiscais de saída pela empresa importadora Oceania (...) 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; e não a destinatária da mercadoria.

6. O Estado de São Paulo, ora recorrido, tem, portanto, legitimidade constitucional para exigir o ICMS incidente na importação razão pela qual nego provimento ao recurso.” (itálicos do original)

Aludindo à importância do negócio jurídico subjacente à importação, para a correta determinação do sujeito ativo do imposto estadual, afastando eventual abuso de forma, o Ministro *Sepúlveda Pertence* remarcou, no seguinte trecho de seu voto, no mesmo julgamento:

“Entendo que o dispositivo constitucional em causa, como acentuou com precisão o Ministro Cezar Peluso, restringe-se a fixar o momento do fato gerador, não o sujeito ativo da relação tributária. No caso, o *negócio subjacente deu-se efetivamente entre a empresa estrangeira, exportadora, e o estabelecimento situado no Estado de São Paulo*. Daí a legitimidade do Estado de São Paulo para reclamar o tributo.” (grifamos)

Repita-se: nesse caso, foi destacado que a empresa importadora, na verdade, era mera prestadora de serviços (consignatária), intermediária na aquisição, e não a destinatária da mercadoria importada.

Daí o reconhecimento de que o sujeito ativo da obrigação tributária era o Estado em que localizado a sede daquele que fora o protagonista da aquisição da mercadoria no exterior.

Reitere-se, ainda, para frisar: de acordo com a legislação do ICMS, se o estabelecimento importador¹⁸ – seja ou não uma *trading*¹⁹ – estiver localizado no Estado pelo qual a mercadoria ingressa no território nacional, é a essa unidade da federação que é devido o ICMS da importação. E, se esse estabelecimento importador repassa, posteriormente, numa segunda operação, tal produto importado para outro estabelecimento situado em outro Estado, essa segunda operação não será mais de importação, mas de circulação interestadual.

Roque Antonio Carrazza, ao analisar a questão, bem elucida que, quando se tratar de *trading company*, o ICMS sempre será devido no Estado onde estiver situada a sede do estabelecimento, conforme trecho abaixo destacado:

“Este local sempre será o Estado onde estiver localizado o estabelecimento da *trading* e ela figurará no polo passivo da obrigação tributária (cf. art. 4º, parágrafo único, I, c/c art. 11, I, d, da Lei Complementar nº 87/96). Em ambas as hipóteses, pois

18 A Circular nº 2.948, de 28.10.99, atualização CNC nº 277/Cap. 6, n. 15, declarou:

“É permitida a contratação do câmbio por *pessoa diversa do importador* indicado na correspondente Declaração de Importação, nas seguintes situações:

a) alterações na denominação social do importador;
b) concordata ou falência do importador, facultada a contratação do câmbio pelo garantidor, estabelecido no País, co-responsável pelo pagamento da importação;
c) inadimplimento do importador com o banco autorizado a operar em câmbio, instituidor de carta de crédito ou garantidor do pagamento da importação;
d) por decisão judicial;
e) fusão, cisão, sucessão ou incorporação da empresa importadora;
f) quando se tratar de consignatário de importação beneficiada pelo Fundo para o Desenvolvimento de Atividades Portuárias — FUNDAP.” (grifamos)

19 Bruno Ratti assim as define: “*trading company*: empresa que se dedica a operações de compra e venda de bens e serviços na área do comércio internacional e do comércio interno, agindo por conta própria ou de terceiros (v. também empresa comercial exportadora)” (*Vade mecum de comércio internacional e câmbio*. 2. ed. São Paulo: Aduanciras, 2003. p. 291).

a natureza das atividades da *trading* não se altera para fins de incidência do ICMS-Importação, que – tornamos a insistir – se dará no estabelecimento da entrada física da mercadoria ou do bem.” (ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 84) (grifamos)

Vale dizer, o destinatário é, pois, o estabelecimento que recebe a mercadoria importada, quando realizou a importação em seu próprio nome²⁰.

Não há, pois, que se confundir o que descrito até agora com o decidido no RE 268.568-1, pois aqui trata-se de dois negócios distintos, sendo a revenda negócio subsequente.

É de se destacar a decisão que foi levada pelo relator, o Ministro *Joaquim Barbosa*, nos autos do *Recurso Extraordinário com Agravo 665.134/MG com proposta de Repercussão Geral* (DOU 10.02.2012), conforme se depreende da ementa abaixo transcrita:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. DESTINATÁRIO JURÍDICO. PROPRIEDADES. IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. ESTABELECIMENTO COMERCIAL VAREJISTA LOCALIZADO EM SP. DESEMBARAÇO ADUANEIRO EM SÃO PAULO. POSTERIOR REMESSA PARA ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL LOCALIZADO EM MG PARA INDUSTRIALIZAÇÃO. RETORNO AO ESTABELECIMENTO PAULISTA. ART. 155, § 2º, IX, A, DA CONSTITUIÇÃO. PROPOSTA PELO RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA.

Tem repercussão geral a discussão sobre qual é o sujeito ativo constitucional do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, incidente sobre operação de importação de matéria-prima que será industrializada por estabelecimento localizado no Estado de Minas Gerais, mas, porém, é desembaraçada por estabelecimento sediado no Estado de São Paulo e que é o destinatário do produto acabado, para posterior comercialização.”

Em sua manifestação pela Repercussão Geral da matéria, frisou o então Ministro-Relator sobre os pontos relevantes que envolviam o Recurso, a ponto de ultrapassar os interesses subjetivos deste, merecendo a aplicação do instituto criado pela EC nº 45/04:

“MANIFESTAÇÃO

“Trata-se de recurso extraordinário com agravo interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais assim ementado:

20. Ricardo Lobo Torres denomina tal incidência de “Princípio do país de destino”: “O princípio do país de destino opera através dos seguintes mecanismos: na vertente da exportação, pela isenção do imposto com a anulação de todas as incidências internas anteriores ou pela cobrança do tributo com a restituição das importâncias pagas em todas as etapas do processo de circulação; na vertente da importação, pela incidência do imposto compensatório, capaz de igualar o preço da mercadoria estrangeira ao da nacional, seguido da cobrança do imposto não discriminatório até o consumo do bem” (O princípio da não cumulatividade, ob. cit. p. 161).

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. IMPORTAÇÃO. DESTINATÁRIO FINAL. SIMULAÇÃO. IMPORTAÇÃO INDIRETA. CARACTERIZADA. EXIGÊNCIAS FISCAIS. LEGITIMIDADE. PRECEDENTES. DESPROVIMENTO' (fl. 339).

Segundo entendeu o TJMG, a filial localizada em Igarapava/SP foi mera intermediadora da importação, com o objetivo de escamotear a real destinatária final da mercadoria, como medida para aproveitamento de benefício fiscal concedido por SP (fl. 342).

Em síntese, o recorrente sustenta que o Estado de São Paulo é o correto sujeito ativo do tributo, pois:

a) O destinatário final das mercadorias importadas é o estabelecimento sediado em São Paulo, na medida em que a remessa para o estabelecimento localizado em Minas Gerais tinha o singelo objetivo de viabilizar industrialização por encomenda das matérias-primas (art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição).

b) As operações das quais resultem a remessa para industrialização por encomenda não geram débitos, se forem atendidos os requisitos estabelecidos pela legislação de ambos os entes federados ('saída com suspensão do ICMS', no jargão).

(...)

Encaminho aos eminentes pares o exame da repercussão geral da matéria constitucional controvertida.

Inicialmente, observo que as violações constitucionais argumentadas pelo recorrente são diretas, pois o parâmetro imediato para controle do lançamento são as regras que estabelecem a competência tributária para tributar as operações de importação.

(...)

A meu sentir, a matéria em exame tem repercussão geral.

Em uma série de precedentes, esta Suprema Corte interpretou o art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição para confirmar que o sujeito ativo do ICMS incidente sobre a importação de mercadorias é o estado da Federação em que estiver localizado o destinatário final da operação.

Por todos, remeto a Corte ao RE 268.586 (Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJ 18.11.05), ao RE 299.079 (Rel. Min. Carlos Britto, Primeira Turma, DJ 16.06.06), ao RE 405.457 (Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 04.02.2010) e o AI 816.070-AgR (Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 01.02.2010).

Porém, as autoridades fiscais e os Tribunais têm interpretado cada qual a seu modo o que significa destinatário final. Ora rotulam-no como destinatário econômico, ora partem da concepção de destinatário jurídico.

Em verdade, há uma série de modalidades legítimas de importação, com reflexos importantes para a definição do sujeito ativo do tributo.

Para ilustrar, lembro que os contratos de importação por conta e ordem de terceiros e por encomenda projetam elementos imprescindíveis para caracterização do quadro fático-jurídico, de modo a caracterizar o importador como destinatário final ou como mero intermediário na operação.

(...)

Ademais, a entrada física da mercadoria no estabelecimento é outro dado cuja importância ainda carece de análise mais aprofundada nesta Corte.

Neste caso ora em apreciação, o recorrente afirma expressamente que a mercadoria ingressou fisicamente no estabelecimento de SP. Esse ponto pode ou não ser relevante, conforme se considere constitucionalmente válida a entrada ficta, utilizada pela legislação tributária.

Diante da diversidade de entendimentos conflitantes, suficientes para desestabilizar a necessária segurança jurídica que deve orientar as relações entre Fisco e contribuintes, considero que o tema merece ser discutido em profundidade por esta Suprema Corte.”

De sua manifestação, percebe-se que, então, o Relator trouxe a questão ao crivo da Repercussão geral, visando em suma:

a) Harmonizar a exegese no que se refere ao conceito de destinatário da mercadoria, constante do art. 155, § 2º, IX, *a*, da Constituição.

b) Definir qual o sujeito tributário ativo na relação jurídica ICMS-Importação diante das diferentes modalidades de importação admitidas por nosso ordenamento jurídico.

c) Interpretar o conceito de “entrada física no estabelecimento” a fim de harmonizá-lo no contexto do ICMS incidente sobre importações.

Diante desses relevantes pontos trazidos à reflexão pelo então Relator, Ministro Joaquim Barbosa, o Plenário do STF (Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 665.134/MG) reconheceu a repercussão geral da matéria, cuja ementa aqui se transcreve:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. DESTINATÁRIO JURÍDICO. PROPRIEDADES. IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. ESTABELECIMENTO COMERCIAL VAREJISTA LOCALIZADO EM SP. DESEMBARAÇO ADUANEIRO EM SÃO PAULO. POSTERIOR REMESSA PARA ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL LOCALIZADO EM MG PARA INDUSTRIALIZAÇÃO. RETORNO AO ESTABELECIMENTO PAULISTA. ART. 155, § 2º, IX, *A*, DA CONSTITUIÇÃO. PROPOSTA PELO RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA.

Tem repercussão geral a discussão sobre qual é o sujeito ativo constitucional do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, incidente sobre operação de importação de matéria-prima que será industrializada por estabelecimento

localizado no Estado de Minas Gerais, mas, porém, é desembaraçada por estabelecimento sediado no Estado de São Paulo e que é o destinatário do produto acabado, para posterior comercialização.”

Recentemente, quando do julgamento do mérito do Recurso em tela, já sob o manto do instituto da Repercussão Geral, *decidiu o Plenário a seguinte redação da Tese Jurídica para a questão (Tema nº 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 mercadoria, com a transferência de domínio.” (grifamos)

Transcrevemos, a propósito, a ementa do citado julgado (Recurso Extraordinário com Agravo 665.134/MG):

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. IMPORTAÇÃO. ART. 155, § 2º, IX, A, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11, I, D E E, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. ASPECTO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. DESTINATÁRIO LEGAL DA MERCADORIA. DOMICÍLIO. ESTABELECIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE DOMÍNIO. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, SOB ENCOMENDA.

1. Fixação da seguinte tese jurídica ao Tema nº 520 da sistemática da repercussão geral: ‘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.’

2. A jurisprudência desta Corte entende ser o sujeito ativo do ICMS importação o Estado-membro no qual estiver localizado o destinatário final da operação, logo é irrelevante o desembaraço aduaneiro ocorrer na espacialidade de outro ente federativo. Precedentes.

3. Em relação ao significante ‘destinatário final’, para efeitos tributários, a disponibilidade jurídica precede a econômica, isto é, o sujeito passivo do fato gerador é o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria. Nesse sentido, a forma não prevalece sobre o conteúdo, sendo o sujeito tributário quem dá causa à ocorrência da circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio. Ademais, não ocorre a prevalência de eventuais pactos particulares entre as partes envolvidas na importação, quando da definição dos polos da relação tributária.

4. Pela tese fixada, são os destinatários legais das operações, em cada hipótese de importação, as seguintes pessoas jurídicas: a) na importação por

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

5. Na aplicação da tese ao caso concreto, colhem-se equívocos na qualificação jurídica do conjunto fático-probatório, tal como estabelecido pelas instâncias ordinárias e sob as luzes da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pelas seguintes razões: a) não se considerou a circulação simbólica da mercadoria como aspecto material do fato gerador; b) a destinação da mercadoria importada como matéria-prima para a produção de defensivos agrícolas em nada interfere a fixação do sujeito ativo do tributo, porque não cabe confundir o destinatário econômico com o jurídico; e c) não se verifica qualquer indício de ‘importação indireta’, uma vez que, no caso, trata-se de filiais de uma mesma sociedade empresária.

6. Faz-se necessária a utilização de técnica de declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, ao art. 11, I, *d*, da Lei Complementar Federal nº 87/96, com o fito de afastar o entendimento de que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado.

7. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

O julgamento em tela veio a harmonizar inúmeras questões que restavam controversas tanto na doutrina quanto na jurisprudência, quanto nas próprias fiscalizações dos Estados-Membros.

Como primeiro elemento “pacificado” poderíamos elencar a interpretação do que vem a ser destinatário da mercadoria importada. *Entendeu o STF que a figura do destinatário final da mercadoria importada é o destinatário legal e não o destinatário econômico ou qualquer outra forma interpretativa.* Vale dizer, destinatário legal é aquele que faz surgir o fato gerador do ICMS-Importação e que se finaliza com a transmissão da propriedade do bem ou mercadoria ao seu domínio.

Como bem frisado pelo atual Relator, *Min. Edson Fachin*:

“Em relação ao significante ‘destinatário final’, para efeitos de exação tributária, a disponibilidade jurídica precede a econômica, isto é, o sujeito passivo do fato gerador é o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria.”

Concluindo que:

“No sentido do arcabouço normativo, a jurisprudência desta Corte entende ser o sujeito ativo do ICMS-importação o Estado-membro no qual estiver localizado o destinatário final da operação, logo é irrelevante o fato do desembaraço aduaneiro ocorrer na espacialidade de outro ente federativo.

(...)

Assim sendo, o desembaraço aduaneiro é o aspecto temporal da hipótese de incidência, sendo, repise-se, critério alheio à definição do aspecto pessoal da obrigação tributária.”

Da análise da Corte verifica-se claramente que a remessa física de um bem deve ser analisada separadamente da figura do importador adquirente, vale dizer, a remessa física de um bem, por si só, não é elemento suficiente para caracterizar a hipótese de incidência do ICMS-Importação. Se não houver aquisição de domínio, transferência de propriedade, não estão presentes todos os elementos caracterizadores da exação do ICMS-Importação.

Partindo do plano constitucional, segundo o qual concluiu o STF que:

(1) a transferência de propriedade ao destinatário final, qualificado como destinatário legal e não econômico; e

(2) será o destinatário legal o marco que delimitará a titularidade do sujeito ativo da obrigação tributária consistente na exação ICMS-Importação.

Conclui-se que a mera entrada física de mercadoria importada em estabelecimento não possui o condão, nos termos da LC nº 87/96, art. 11, d, de estabelecer o sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária ora investigada.

Constatada tal dissonância entre o regramento constitucional e a lei complementar explicitadora entendeu por bem o Relator em utilizar-se da técnica hermenêutica da declaração parcial de inconstitucionalidade, nestes termos:

“Na verdade, a meu ver, a única interpretação impassível de acolhimento é aquela de literalidade acachapante, isto é, entender que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado. Isso porque a ordem jurídico-constitucional também agasalha a hipótese de entrada simbólica da mercadoria importada, desde que haja efetivamente um negócio jurídico internacional.

Desse modo, recomenda-se a utilização da técnica interpretativa da declaração parcial de inconstitucionalidade, sem redução de texto, ao art. 11, I, d, da LC nº 87/96, justamente para garantir a legalidade da circulação simbólica de mercadorias, para além das movimentações físicas.”²¹

21 “Forçoso concluir, portanto, que, ao contrário do que restou consignado na LC nº 87/96 acerca da identificação do sujeito ativo do ICMS-Circulação (art. 11, I, c), o mesmo diploma legal não teve semelhante rigor linguístico ao

Após a interpretação e harmonização do art. 155, § 2º, IX, *a*, da CF com o art. 11, *d*, da LC nº 87/96, o julgado aplicou suas conclusões hermenêuticas às modalidades de importação mais frequentes em nosso país (direta; por conta e ordem de terceiros e sob encomenda) para identificar qual seria o sujeito ativo e elementos caracterizadores do ICMS-Importação em cada uma delas.

Nesse diapasão, assim se pronunciou o Relator, Min. *Edson Fachin*:

“Em relação à importação por conta própria, não há maiores dúvidas acerca do cabimento da exação e da aplicação da regra geral precitada, quer dizer, o sujeito ativo da obrigação tributária é o Estado-membro tributante no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria.

(...) compreende-se a importação por conta e ordem de terceiros como uma prestação de serviços, em que a importadora (trading company) promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de mercadoria.

Portanto, na linha jurisprudencial desta Suprema Corte, é imperativo reconhecer a adquirente-contratante como a destinatária legal da operação, sendo assim a importadora de fato e de direito para efeitos fiscais.

A esse respeito, a jurisprudência do STF rechaça a prevalência de eventuais pactos particulares entre as partes envolvidas na importação, quando da definição do destinatário legal e final da mercadoria importada.

(...)

Por outro lado, solução diversa é a descoberta para a chamada ‘importação por conta própria, sob encomenda’, consoante o disposto no art. 11 da Lei nº 11.282/06, resultante da conversão da MP nº 267/05, in verbis: ‘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’.

(...)

Revela-se claro que, em termos jurídicos, é a importadora (*trading company*) quem incorre no fato gerador do ICMS, sobretudo em relação ao aspecto material da hipótese de incidência do tributo, isto é, a circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio, culminando na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior.

tratar do sujeito ativo do ICMS-Importação (art. 11, I, *d*), quando exigiu, para a sua identificação, a circulação física da mercadoria quando, repita-se, tal fato não guarda relação direta com o evento tributário passível de tributação pelo ICMS, qual seja, a transferência da propriedade da mercadoria (e não sua mera movimentação de um lugar para outro).

(...)

Ao dispor dessa forma, a legislação complementar alterou o fato signo presuntivo de riqueza sobre o qual foi outorgado aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS (qual seja, operação de circulação de mercadorias), sendo, portanto, inconstitucional.” (RAMOS, Ana Amélia Tormin Ramos. Sujeito ativo do ICMS-Importação. *Revista Tributária das Américas*, São Paulo, ano 1, n. 2, jul./dez. 2010, p. 101-117, p. 110)

Por conseguinte, há operação mercantil autônoma, na medida em que a atividade econômica precípua da sociedade empresária é a importação de mercadorias, para posterior revenda, ainda que sob encomenda, depois de internalizadas no mercado interno. Portanto, o sujeito ativo é o Estado-membro em que domiciliada ou estabelecida a importadora (*trading company*) que opere por conta própria, sob encomenda.

(...)

Nesses termos, entende-se como destinatário legal da operação, em cada hipótese de importação, as seguintes pessoas jurídicas:

- a) Na importação por conta própria, a destinatária econômica coincide com a jurídica, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva;
- b) Na importação por conta e ordem de terceiro, a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação; ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada;
- c) Na importação por conta própria, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (*trading company*), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização.”

Assim, com a prolação do Acórdão em sede de Repercussão Geral e Redação da Tese Jurídica (Tema nº 520), cristalino, restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal que no ordenamento jurídico pátrio as seguintes proposições, ao se tratar de ICMS sobre importação:

a) Sujeito ativo da exação é o Estado-membro responsável pela operação de importação, vale dizer, o Estado onde ao final há a transferência de propriedade do bem importado à empresa.

b) Destinatário da operação é o destinatário legal, jurídico e não o econômico.

c) O desembaraço aduaneiro, por si só, ou a entrada em estabelecimento de mercadoria importada, ou transferências fictas ou documentais não são capazes, por si só, de caracterizarem a hipótese de incidência do tributo. Faz-se necessário como essência de atribuição das partes da relação jurídico-tributária a transferência da propriedade.

Roque Antonio Carrazza, ao citar o referido julgado, assim se pronunciou:

“restou decidido que a Unidade Federada competente para a cobrança do chamado ICMS-Importação (cf. art. 155, § 2º, IX, a, da CF) é aquela em que estiver domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação, vale dizer, o que deu causa à circulação da mercadoria.

(...)

(3ª) na importação por encomenda, o tributo é devido à Unidade Federada onde se localizar o importador (a trading), sendo irrelevante, para esse fim, a do encomendante.” (ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 87) (grifamos).

Ademais, tratando-se de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em recurso extraordinário com repercussão geral, e, segundo o disposto no art. 1.040, III, do CPC, publicado o acórdão paradigma, a tese firmada pelo Tribunal Superior deve ser imediatamente aplicada²². Confira-se:

“Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma:

(...)

III – os processos suspensos em primeiro e segundo graus de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior.”

Portanto, tanto as decisões em controle concentrado quanto as proferidas em regime de repercussão geral possuem efeito vinculante, a teor do que preveem os arts. 102, § 2º, e 103-A da CF – obrigando os demais órgãos do Poder Judiciário à observância das decisões de mérito proferidas pelos Tribunais Superiores.

Assim, concluímos que consideramos difícil qualquer questionamento acerca da incidência de ICMS-Importação sobre *tradings*, em qualquer outro Estado que não seja a sede da empresa, como se vê do julgado acima, restando tal questão rechaçada por completo, pelo Supremo Tribunal Federal, definindo-se o conteúdo e alcance da expressão constante do art. 155, § 2º, IX, da Constituição.

TITLE: Importation of belongings by trading company by a State and sale of the imported belongings to another State, in operations by order and for the account and order of a third party.

ABSTRACT: We debate here the incidence of VAT (Value Added Tax)-Imports on trading in any state other than the company's headquarters, with a decision from the Supreme Court to illustrate our position.

KEYWORDS: Belongings. Imports. Overseas. Trading Company. VAT (Value Added Tax)-Import.

Recebido em: 09.06.2021

Aprovado em: 15.06.2021

²² Como observam Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero: “O efeito vinculante das decisões do Supremo Tribunal Federal, no exercício de jurisdição constitucional, é fenômeno contemporâneo ao enriquecimento do sistema brasileiro de controle de constitucionalidade, com o notório ganho de importância de controle concentrado e abstrato. (...) A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal evoluiu no sentido de também conferir efeito vinculante às decisões proferidas em ação direta de inconstitucionalidade. Completou-se o sistema do controle pela via da ação com a regulamentação da arguição de descumprimento de preceito fundamental. Todas essas ações, bem como suas liminares, são dotadas de efeito vinculante” (*Repercussão geral no recurso extraordinário*. 2. ed. São Paulo: RT. p. 64).