

## **ICMS nas Importações: A que Estado é Devido?**

O Direito Tributário está presente em diversas atividades do nosso cotidiano, por exemplo, podemos dizer que nas partes mais básicas do nosso dia a dia, como na compra e venda de um produto, incidem diversos impostos nas diversas fases de produção. Um desses impostos é o ICMS Importação, conforme veremos neste breve estudo.

Existem diversas dúvidas em qual momento esse imposto incidirá, tendo em vista que está pauta gerou diversas divergências entre os tribunais inferiores e isso foi um dos motivos que gerou uma decisão do STF sobre o assunto, tendo em vista que tal definição define a que Estado o Imposto será devido. Uma vez que, a simples movimentação de produtos não torna fato gerador do ICMS.

Nesse contexto, outro motivo que surgiu e que levou a tomada da decisão foi a competição entre os Estados, buscando atrair empresas de outros territórios para si mesmo, que foi a chamada guerra fiscal de ICMS.

Essa guerra surgiu após a constituição de 1988, que atribuiu a cada Estado o poder de fixar seu valor final de um imposto, desde que seja sua competência, como é o caso do ICMS, gerando concorrência entre esses entes federativos, em busca de uma maior arrecadação tributária.

Para um melhor entendimento sobre a cobrança do ICMS na importação, e em qual momento ele irá incidir de acordo com o entendimento pacificado pelo STF, continue no texto para uma melhor compreensão!

### **ICMS Importação**

O ICMS Importação é um imposto estadual, e cada estado brasileiro possui a competência de instituir alíquotas para circulação de mercadorias e serviços prestados.

Um dos fatos geradores do ICMS é a circulação de mercadorias que pode ocorrer de modo interno, ou seja, dentro do território de um só estado ou de modo interestadual, quando a mercadoria circula de um para outro estado membro da federação.

A doutrina classifica essa circulação em duas espécies, jurídica e econômica. A primeira ocorre quando a mercadoria passa de uma pessoa para outra, ocorrendo mudança de titularidade, sendo uma circulação jurídica, que ocorre de forma documental.

Já a circulação econômica, se confunde com a circulação física quando, por exemplo, a mercadoria sai de um estabelecimento e entra no estoque de outro estabelecimento.

Porém, o conceito de circulação pode ser mais amplo do que se imagina, visto que, essas duas espécies nem sempre trabalham de modo separado, havendo momentos em que elas se comunicam.

À exemplo, podemos falar sobre a importação por conta própria, quando o importador dá causa tanto a circulação econômica quanto jurídica, sendo assim, essas circulações acabam por se confundir.

Agora imaginemos que uma empresa possui uma matriz no estado de São Paulo e uma filial no estado de Alagoas e supondo que a matriz transfira para filial uma determinada mercadoria, haveria cobrança de ICMS?

Ocorrendo a situação citada acima e a mercadoria tenha circulado fisicamente para a mesma pessoa, não haveria troca de titular, que segundo a teoria da circulação jurídica é essencial para caracterizar circulação.

Temos ainda a Súmula 166 do STF, onde diz que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

O que prevaleceu em meio às decisões, foi que, o imposto só incidirá com a mudança de titular. Por ser uma decisão prevista na Constituição Federal, está acima de todas as outras normas.

Resolvida essa questão, temos que a partir do momento que a mercadoria do exterior chega no Brasil, só ocorrerá sua liberação após o comprovante de pagamento do tributo, para posteriormente ocorrer o desembaraço aduaneiro. Após isso surgiu outra problemática em relação a incidência desse imposto.

A problemática foi em relação ao local a ser considerado para incidência do fato gerador, tendo em vista que o desembaraço pode ocorrer em um estado e logo depois seguir para outro estado.

Por isso, o STF tomou a decisão que teve repercussão geral, onde reconheceu a entrada simbólica, não sendo necessária apenas a verificação da entrada física da mercadoria.

Assim, além da questão da circulação física ou simbólica e da circulação jurídica ou econômica, devemos falar sobre os tipos de operações de importação, que são diretamente impactadas pelos tipos de circulação.

Uma delas é a importação por conta própria, na qual o importador é aquele que dá entrada em seu próprio estoque a mercadoria nacionalizada, responsável por tudo, sendo o destinatário jurídico e econômico.

Já nas operações por conta e ordem de terceiro, o importador age como intermediário de uma empresa adquirente dos produtos a serem nacionalizados, toda operação é feita com os recursos dessa terceira empresa chamada adquirente. A responsável jurídica nesse caso é a adquirente, pois é ela quem dá a causa efetiva à circulação de mercadoria.

Por fim, citamos a importação por encomenda, em que o importador utiliza recursos próprios e o objeto principal da relação jurídica é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato. Nesse caso, a destinatária jurídica será a importadora, sendo a responsável pelo recolhimento de tributos.

Nessas importações por encomenda considera-se recurso próprio 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.

Concluimos que o imposto gerado pela circulação de mercadorias pode ocorrer em dois tipos, jurídico e econômico, sendo capaz de acontecer de forma singular e existindo momentos em que elas se encontram. Dessa forma, essas mercadorias podem ser importadas de três maneiras diferentes, por pessoas físicas ou jurídicas.

Sujeito ativo nas operações de importação

É necessário identificar quem será o sujeito ativo nas operações de importação, nas situações em que a mercadoria não circula fisicamente. Nesse caso, entende-se que sujeito ativo é aquele a quem deve ser pago, mais conhecido como credor.

Entrando na base legal, a Lei nº 87/96, em seu art. 11, inciso I, alínea “d”, a cobrança desse imposto incidente ocorrerá no local em que houver a entrada física da mercadoria.

Já nos conceitos de circulação jurídica, sua base no dispositivo legal, art. 155 § 2º, inciso IX, “a”, diz que, a cobrança haveria apenas no destino final da mercadoria.

Como diz o autor Argos Campos Ribeiro Simões, no livro ICMS-Importação Proposta de Reclassificação e Suas Aplicações de 2014:

Em prosseguimento, a equivocidade semântica do termo destinatário remete a duas significações possíveis: a do destinatário físico e final da mercadoria importada e a do destinatário não físico, pois o importador pode não receber diretamente o produto importado, podendo determinar o seu envio direto da repartição aduaneira para o seu destino final. Se o importador e o adquirente físico da mercadoria estiverem no mesmo estado, não haverá dúvidas de quem deve ser o sujeito ativo do ICMS-importação: será o ente político onde ambos estiverem estabelecidos. Porém, se estiverem situados em estados diferentes, haverá dúvidas quanto à sujeição ativa.

Diante de todos esses entendimentos, a conclusão que prevalecerá será que o imposto só incidirá com a mudança de titular, como dito anteriormente, pois é respeitada a hierarquia das normas, na tão famosa pirâmide de Hans Kelsen, conforme disciplina a Constituição Federal.

Isso porque segundo a pirâmide que disciplina a hierarquia das normas, a Constituição Federal está acima de todas as outras normas que estão abaixo dela (chamadas de infraconstitucionais) e que essas devem atender ao que disciplina primeiro a Carta Magna, o que evidentemente não ocorre em todas as situações.

Por ser a Lei Complementar 87/96 uma norma infraconstitucional seu poder normativo está abaixo da Constituição e por esse motivo não prevalece, e como visto, segundo essa norma, se uma mercadoria circula sem mudar de titular, haveria a incidência do imposto.

Recentemente, o Agravo em Recurso Extraordinário 665134/STF trouxe em sua redação o entendimento que o dispositivo legal que aceita a incidência sobre a circulação econômica é inconstitucional. Vejamos com mais detalhes o que é o ARE 665134/STF e as mudanças ocorridas.

### **Decisão STF**

Um posicionamento recente do Supremo Tribunal Federal (STF) estabeleceu um novo capítulo na disputa entre estados da federação sobre a competência para cobrar o ICMS nas importações.

Ao julgar o Recurso Extraordinário com Agravo nº 665134 (ARE 665134), no dia 27 de abril, o STF fixou, por unanimidade, a seguinte tese de 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.

ARE nº 665.134/MG

No Recurso Extraordinário de Agravo, a Corte resolveu boa parte das indagações relacionadas a essa matéria, alinhando a definição da titularidade do crédito tributário do ICMS aos regimes de importação da legislação federal:

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 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 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 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.

Houve oposição de dois embargos de declaração em face do acórdão, que, por sua vez, foram decididos na mesma assentada. Dessa forma, foi definido pelo STF que a titularidade do crédito tributário do ICMS será da unidade da Federação onde estiver domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação.

Assim, na importação por conta e ordem, o crédito tributário deve ser recolhido em favor da unidade onde estiver situado o estabelecimento do real adquirente, isto é, da empresa contratante dos serviços da importadora.

Já na importação por conta própria, o imposto cabe à unidade onde estiver situado o estabelecimento da importadora. O mesmo se aplica à importação por encomenda.

### **Benefício Fiscal**

Com a decisão feita pelo STF, definindo quando e onde o imposto deve ser cobrado, é importante saber que em alguns Estados não exigem que a mercadoria circule fisicamente por seu território para concessão de determinados incentivos fiscais.

Pois, possibilitou a existência da chamada “entrada simbólica”, em que uma mercadoria entra no país através de um determinado Estado da Federação, mas o imposto será devido ao Estado em que estiver localizado o estabelecimento do Importador, desde que exista um amparo documental.

Essa entrada simbólica trouxe diversos benefícios, sendo um deles a possibilidade de utilização de certos benefícios fiscais, que possibilita a redução de custos totais da operação.

Um com grande destaque é o Benefício Fiscal de Alagoas, que o imposto não precisa ser pago no momento da entrada da mercadoria no desembaraço aduaneiro, já que o momento do pagamento será diferido para o momento da saída da mercadoria. Logo, o ICMS será recolhido em momento posterior, ou seja, depois que o produto importado sair em uma operação.

Que conforme visto no Decreto de 1738/2003, que regulamenta a lei 6410/03, autorizado pelo Convênio s/ de 1970, que ainda permanece em vigor nos dias de hoje, a mercadoria física não precisa transitar pelo Estado, para ser autorizada a quitação com créditos judiciais ou precatórios.

Além disso, o Benefício Fiscal de Alagoas é o responsável por possibilitar que o importador seja beneficiado com redução de ICMS que pode chegar a 90%, o que representa até 20% dos custos totais da operação.