

REGIME ESPECIAL DO ICMS

O presente artigo se desenvolverá sobre os seguintes questionamentos: dado uma empresa que exerce atividade de Importação por Conta e Ordem de Terceiros – *trading* – no Estado de Santa Catarina, pergunta-se:

- ➔ **O regime especial de outros estados da federação poderá ser utilizado na importação da mercadoria pelo Estado de Santa Catarina?**
- ➔ **O regime especial de Santa Catarina – *pró emprego* – poderá ser utilizado na importação de suas mercadorias por outros Estados?**

I – DO DIREITO

O tema refere-se, essencialmente, sobre a utilização dos benefícios tributários dispostos pelos Estados, em benefício das empresas contribuintes do ICMS devido na importação. Sabe-se que o tema não é simples, razão pelo qual o tornou objeto de inúmeros debates perante o Poder Judiciário, bem como, atualmente, por falta de um consenso, encontra-se em REPERCUSSÃO GERAL¹ no SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF.

¹ EMENTA. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. DESTINATÁRIO JURÍDICO. PROPRIEDADES. IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. ESTABELECIMENTO COMERCIAL VAREJISTA LOCALIZADO EM SP. DESEMBARÇO 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.

Então, tendo em vista que específicos benefícios tributários se destinam a quem recolhe o ICMS na importação, a pergunta permanece: quem é o contribuinte do ICMS na importação por conta e ordem de terceiros? A *trading*, que é o destinatário jurídico da mercadoria importada, ou aquele que contrata o serviço desta, que é o destinatário econômico da mercadoria importada?

Administrativamente, o tema serviu de palco para exaustivos debates, conforme extraímos dos julgados do TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DO ESTADO DE SÃO PAULO – TIT. Contudo, esse tribunal tem firmado seu posicionamento no sentido de que “a relação jurídica entre o importador por conta e ordem e o adquirente das mercadorias é de mera prestação de serviço”, devendo o ICMS, no caso de importação por conta e ordem de terceiros, dirigir-se contra a empresa contratante da *trading*².

Pois bem, sendo o benefício tributário dirigido para quem recolhe o ICMS devido na importação, conforme já foi dito, descobrir quem é o sujeito ativo dessa relação tributária, isto é, qual o estado que tem o direito subjetivo de exigir o recolhimento do imposto em questão, a saber:

1. O estado em que ocorre o desembaraço aduaneiro da mercadoria;

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. (REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 665.134 MINAS GERAIS)

² *Exempli Gratia*: processos administrativos n^{os} 84154, 182857, 1058336 e 382989.

2. O estado em que se situa o estabelecimento da “trading”;
3. Ou ainda o estado em que se situa o adquirente final do produto.

A respeito desta situação jurídica, para o ministro do Supremo Tribunal Federal JOAQUIM BARBOSA *“tanto o desembaraço aduaneiro quanto a ausência de circulação da mercadoria no território do Estado onde está localizado o importador são irrelevantes para o debate em questão”,* isso porque, *“o que se indaga é quem foi o importador, pessoa efetivamente responsável pelo negócio jurídico que subsidiou a operação que trouxe os produtos ao território nacional”*.

Ou seja, o ministro alinha-se exatamente ao disposto na Constituição Federal de 1988 (art. 155, §2º, IX, “a”³), cujo enunciado prescritivo exige que o ICMS seja devido para o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria.

Mas quem é o destinatário da mercadoria? Nesse ponto, vale lembrar os protocolos do CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ, a respeito do ICMS – **Protocolo ICMS nº 23/2009** e **Protocolo ICMS nº 36/2011** – determinando que nas importações por conta e ordem de terceiros, o imposto estadual deve ser recolhido para o Estado que esteja situado o adquirente final.

³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

IX - incidirá também:

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

O **Protocolo ICMS nº 23/2009**, firmado entre os Estados do Espírito Santo e São Paulo, dispõe que:

Cláusula primeira. Nas operações de importação de bens ou mercadorias do exterior promovidas por estabelecimentos situados no Estado do Espírito Santo ou de São Paulo, por conta e ordem de adquirentes situados no outro Estado, na forma estabelecida na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e nas Instruções Normativas SRF nºs 225, de 18 de outubro de 2002, e 247, de 21 de novembro de 2002, o recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo à operação deverá ser efetuado pelo estabelecimento importador em favor do Estado de localização do adquirente.

§ 1º Para os efeitos deste protocolo considera-se:

I - importação por conta e ordem de terceiro qualquer importação em que sejam utilizados recursos do adquirente, inclusive adiantamentos para quaisquer pagamentos relativos a essa operação;

II - importador por conta e ordem de terceiros, a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial;

III - adquirente, a pessoa física ou jurídica que contratar empresa para importar por sua conta e ordem.

[...].

Cláusula quarta O disposto nas cláusulas primeira, segunda e terceira deste protocolo não se aplica à operação de importação por encomenda, realizada pelo importador, seguida de venda a encomendante situado no outro Estado.

[...]

Conforme o protocolo acima, o real adquirente da mercadoria é quem contrata a pessoa jurídica que exerce a atividade de importação por conta e

ordem de terceiros, logo, o ICMS é devido ao Estado que estiver situada aquela empresa, donde os benefícios fiscais adquiridos pela *trading* em nada alteram essa relação tributária. Contudo, na importação por encomenda, a lógica se inverte e o real adquirente é a empresa importadora, devendo o ICMS ser recolhido no Estado em que esteja situada a empresa *trading*.

O mesmo raciocínio jurídico é apresentado no **Protocolo ICMS nº 36/2011**, assinado pelos Estados do Mato Grosso, Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo e Rio Grande do Sul.

Logo, a despeito de toda a complexidade sobre o tema jurídico, conforme a regra-matriz de incidência jurídica do ICMS na importação, o agente político apto a exigir o recolhimento deste imposto é o Estado em que se situa o destinatário final da mercadoria importada, valendo ratificar o caráter JURÍDICO dessa operação, e não econômico.

Ou seja, como na atividade de **IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS**, a *trading* é tão somente uma prestadora de serviço para a empresa que é o real adquirente do produto importado, sendo assim, o ICMS é devido para o Estado em que este se situa, bem como o benefício tributário utilizado é aquele outorgado para o mesmo.

Porém, na atividade de **IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA**, a *trading* manifesta juridicamente seu animus como importados, valendo o contrato tão somente como uma obrigação entre particulares para a venda do produto importado, cujo caráter econômico não se sobrepõe ao jurídico-tributário.

Nesses casos, o ICMS é devido para o Estado que se situa o estabelecimento da trading, assim como o benefício tributário aplicado é aquele outorgado ao mesmo.

II - DO POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL

O STF, manifestando-se sobre esse tema, nos julgados que respondeu a pergunta “*quem é o destinatário da mercadoria e contribuinte do ICMS de vido na importação?*” apresentou resposta alinhada ao TIT, inclusive, descartando a possibilidade legal do ICMS ser devido no Estado em que ocorre o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada. Vejamos:

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. Recurso extraordinário desprovido.

(RE 299079, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Primeira Turma, julgado em 30/06/2004, DJ 16-06-2006 PP-00020 EMENT VOL-02237-03 PP-00461 RTJ VOL-00200-03 PP-01356 LEXSTF v. 28, n. 331, 2006, p. 268-275)

O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ, julgou, em 2009, um caso emblemático sobre importação por conta e ordem de terceiros e os benefícios

fiscais concedidos pelo Estado do Espírito Santo, conhecidos como FUNDAP - FUNDO DE DESENVOLVIMENTO DE ATIVIDADES PORTUÁRIAS.

O FUNDAP pressupõe que a empresa que beneficiada possua sede no Espírito Santo, assim como recolha o ICMS devido na importação para esse Estado da Federação. Ou seja, se a pessoa jurídica faz jus ao benefício, necessariamente é contribuinte do ICMS, não havendo divórcio sob essas relações jurídicas.

Isso porque, o recolhimento do ICMS incumbe na subsunção da regra constitucional do art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF/1988, a ocorrência de circulação de mercadorias, no mundo fenomênico, que é concretizada pela transferência de propriedade do bem, no mundo jurídico. No caso em tela, o benefício é atrelado ao recolhimento deste imposto estadual, sendo assim, a utilização do benefício tem relação com o Estado em que o ICMS é devido.

No caso em tela, discute-se a ilegalidade de exigência do PIS e COFINS sob o valor obtido pela relação de operação jurídica de importação da trading, quando esta é tão somente uma prestadora do serviço de importação por conta e ordem de terceiro, o que exige que as referidas contribuições sejam exigidas tão somente sobre o da cobrança do serviço prestado.

Todavia, o detalhe da trading se utilizar do benefício do FUNDAP, o que a coloca na posição de contribuinte do ICMS importação conflita diretamente com o pedido de se ter admitido apresentar-se como uma prestadora do serviço de importação por conta e ordem de terceiros, para fins de tributação do

PIS/COFINS.

Segue abaixo o julgado e o posicionamento adotado pelo STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMPRESA REGISTRADA NO FUNDAP – DESTINATÁRIA DAS MERCADORIAS IMPORTADAS – CONTRIBUINTE DE ICMS – PIS E COFINS – DISPENSA DE REVISOR NO JULGAMENTO DE APELAÇÃO – POSSIBILIDADE – NULIDADE NÃO-CONFIGURADA – PROCESSUAL CIVIL - VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA – VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULA 7/STJ – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL – AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA – INOVAÇÃO DA LIDE EM APELAÇÃO .

1. É possível ser dispensado o revisor da apelação nas hipóteses em que a matéria discutida é de direito e há previsão nesse sentido no regimento interno do tribunal. Precedentes do STJ.

2. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

3. Hipótese em que a recorrente afirma praticar importações por conta e ordem de terceiros, dentro do contexto do FUNDAP, razão pela qual não pode ser tributada, a título de PIS e COFINS, sobre os valores referentes às notas fiscais objetos daquelas operações, uma vez que tais valores não representam seu faturamento, e não configuram o fato gerador das mencionadas contribuições.

4. É fato incontroverso nos autos que a empresa recolheu o valor correspondente a ICMS em seu próprio nome, atribuindo-se a si a condição de destinatário final da mercadoria importada.

5. Fica descaracterizada a alegada importação por conta e ordem de terceiro, uma vez que, nessa hipótese, o terceiro é quem seria o contribuinte do ICMS e real destinatário da mercadoria.



LOBO & VAZ
advogados associados

6. Não se aplica, in casu, as disposições contidas nos arts. 80 e 81 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

7. A recorrente pretende aproveitar os benefícios do FUNDAP, na qualidade de contribuinte de fato, mas, em momento posterior, alega não mais ser contribuinte, a fim de se eximir de outras obrigações tributárias, como ocorre com o PIS e COFINS.

8. Modificar o posicionamento da instância ordinária, que reconheceu tratar-se de operação simples de compra e venda, configurando fato gerador do PIS e COFINS, ensejaria o reexame de toda a documentação carreada aos autos, o que é vedado pela Súmula 7/STJ.

9. A ausência de similitude das circunstâncias fáticas e do direito aplicado nos acórdãos recorrido e paradigma, impede o conhecimento do recurso especial pela hipótese da alínea "c" do permissivo constitucional.

10. Inviável a inovação da lide, por ocasião da apelação, de matéria não incluída nos pedidos formulados na exordial. Precedentes do STJ.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e não provido.

(REsp 1134256/ES, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/11/2009, DJe 02/12/2009)

Ou seja, o fato da pessoa jurídica recolher o ICMS em seu próprio nome, atribuindo-se a si a condição de destinatário final da mercadoria importada, descaracteriza a atividade de importação por conta e ordem de terceiro, uma vez que, nessa hipótese, o terceiro é quem seria o contribuinte do ICMS e real destinatário da mercadoria.

O STF enfrenta as mesmas questões e adota o mesmo posicionamento do STJ, nada obstante alguns julgados divergirem da mencionada lógica jurídica. Vejamos abaixo:



LOBO & VAZ

advogados associados

Tributário. ICMS. Importação de Mercadoria. Sujeito Ativo da Relação Tributária. I - Nos termos do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal, 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 importada. II - Na definição do destinatário da mercadoria importada, não devem prevalecer os pactos particulares mantidos entre as partes envolvidas na importação, mas a efetiva destinação do bem importado. III - Inviável recurso extraordinário para rever a análise do conjunto fático-probatório realizada no Tribunal de origem, no tocante à definição do efetivo destinatário da mercadoria importada. Incidência da Súmula 279 do STF. IV - Precedentes. V - Agravo regimental não provido.

(STF - Supremo Tribunal Federal - RE- Recurso Extraordinário nº 590243 - 1ª Turma - Relator: Ministro Ricardo Lewandowski - 13/10/2009).

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO. RAZÕES DE AGRAVO DISSOCIADAS DO QUADRO EXAMINADO. INÉPCIA. 1. É inepto o recurso de agravo que narra quadro incompatível com as premissas fáticas assentadas na inicial, no acórdão recorrido e nas razões de recurso extraordinário. Possibilidade de erro material considerada, consistente na indicação do Estado do Espírito Santo como local de importação dos bens, enquanto a inicial, o acórdão recorrido e o recurso extraordinário falam no Estado de São Paulo. CONSTITUCIONAL. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEIÇÃO ATIVA. REAL DESTINATÁRIO JURÍDICO DA OPERAÇÃO. ART. 155, § 2º, IX, A DA CONSTITUIÇÃO. OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA VERSUS OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA DADA AO QUADRO FÁTICO COERENTE. RECURSO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 2. Nos termos de orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, o sujeito ativo do ICMS devido nas operações de importação é o ente federado em que localizado o real destinatário jurídico da mercadoria. Quadro fático em que evidenciado o Estado de Minas Gerais como sede do

estabelecimento recipiente da mercadoria. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(RE 445544 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 23/03/2010, DJe-081 DIVULG 06-05-2010 PUBLIC 07-05-2010 EMENT VOL-02400-06 PP-01132)

Diante disso, a questão ainda é levada aos tribunais para sua resolução, lembrando que o tema sofre REPERCUSSÃO GERAL no STF, o que indica uma instabilidade nas relações jurídicas envolvendo empresas, tradings e entes da federação que exigem o ICMS na importação.

II – CONCLUSÃO

Diante de tudo aqui apresentado, seguem as respostas referentes à pessoa jurídica que exerce **ATIVIDADE DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS**:

QUESTÃO 01. O REGIME ESPECIAL DE OUTROS ESTADOS DA FEDERAÇÃO PODERÁ SER UTILIZADO NA IMPORTAÇÃO DA MERCADORIA PELO ESTADO DE SANTA CATARINA?

RESPOSTA: Não, tendo em vista que o benefício tributário, assim como a exigência legal do recolhimento do ICMS é incumbida a empresa que exerce a atividade de importação, como adquirente jurídico do produto importado. Nesse caso, a trading teria que exercer atividade de importação por encomenda e estar situada no Estado que outorgaria o benefício fiscal a ser utilizado.

QUESTÃO 02. O REGIME ESPECIAL DE SANTA CATARINA – PRÓ

EMPREGO - PODERÁ SER UTILIZADO NA IMPORTAÇÃO DE SUAS MERCADORIAS POR OUTROS ESTADOS?

RESPOSTA: O desembaraço da mercadoria poderá se dar em outro ente da federação, contudo, para que haja utilização do benefício tributário do Estado de Santa Catarina, o produto deve ser dirigido ao estabelecimento situado em seus limites geográficos, mesma pessoa jurídica que é contribuinte do ICMS devido na importação para aquele agente político. Nesse caso, a pessoa jurídica é o adquirente jurídico do produto, desclassificando a *trading* que presta o serviço de importação por conta e ordem de terceiros desse grupo.

Por fim, percebe-se que a utilização do regime especial do ICMS ficará sempre atrelada ao seu recolhimento, que significa identificar o seu contribuinte na importação, definido por ser o destinatário jurídico do produto, donde as modalidades de importação – por conta própria, por encomenda e por conta e ordem de terceiros – todas previstas em lei, alteram essa relação jurídico-tributária entre o real adquirente do produto e o Estado, sujeito ativo do imposto em questão.

Florianópolis, 09 de março de 2014.

Equipe de Direito Tributário da Lobo & Vaz Advogados Associados.

Acesse o site: <http://www.lzadv.com.br>

É permitida a reprodução do artigo, desde que seja dado o crédito ao site/blog da Lobo Vaz Advogados Associados e que não seja para fins



LOBO & VAZ
advogados associados

comerciais.



LOBO & VAZ
advogados associados