

Importação por “Trading Company” e o Regime Jurídico do ICMS

Ives Gandra da Silva Martins

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UniFMU/Unifief/Unip, e do CIEE/O Estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado Maior do Exército-ECEME e Superior de Guerra-ESG, Professor Honorário das Universidades San Martin de Porres (Peru), Austral (Argentina), Vasili Golds (Romênia), Doutor Honoris Causa pela Universidade de Craiova (Romênia) e Presidente do Conselho Superior de Direito da Fecomercio-SP e do Centro de Extensão Universitária - CEU.

Resumo

O parecer examina a constitucionalidade das importações por conta e ordem de terceiros por empresa *trading*, através da Fundap do Estado de Espírito Santo e transferidas para Minas Gerais. Inteligência da CF e LC n. 87/96.

Abstract

The legal opinion analyses the constitutionality of the importation on account and order of third by trading company, through the Fundap of the State of Espírito Santo and transferred to the State of Minas Gerais. Interpretation of the Federal Constitution and Complementary Law n. 87/96.

Algumas considerações o tema merece.

A primeira delas diz respeito aos textos da Constituição e da Lei Complementar n. 87/06, sobre o sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao ICMS quando da importação de mercadorias do exterior¹.

Reza o inciso IX, do parágrafo 2º, do artigo 155, da Constituição Federal, que: “Art. 155...

§ 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,

¹ Escrevi: “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 1º 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.’ (O Sistema Tributário na Constituição, 6ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007, p. 490 - grifos não constantes do texto)

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^[2] da mercadoria, bem ou serviço; (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001*)^[3]

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;...”,

determinando, por outro lado, a Lei regulamentadora (LC n. 87/96), em seu artigo 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:...

d) importado do exterior, do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;...”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;

² Lê-se na edição do TRF da 1ª Região de *A Constituição na Visão dos Tribunais* (vol. 2, São Paulo, Saraiva, 1997, 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 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 - e 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 por mim defendida.

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 23-10-1996, 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’ (STF - 2ª T. - REExt nº 224.277-0/RS - Rel. Min. Néri da Silveira, *Diário da Justiça*, Seção 1, 26 jun. 1998, p. 19).” (Alexandre de Moraes. *Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional*, São Paulo, Jurídico Atlas, 2007, p. 1.921 - grifos meus)

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 (STF - 1ª T. - REExt nº 218.194-5/SP - Rel. Min. Moreira Alves, *Diário da Justiça*, Seção 1, 17 abr. 1998, p. 21).” (*Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional*, ob. cit., p. 1.921 - grifos meus)

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 destinatário⁵.

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 localizado.

Esta 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 tributo⁶.

Estabelecimento comercial é, lembra Maria Helena Diniz:

“Estabelecimento Comercial. Direito Comercial. 1. Complexo de coisas, bens e serviços reunidos e organizados para o exercício do comércio (Alfredo Rocco). 2. Local onde se realizam operações relativas a 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)”⁷,

razão pela qual distingue os estabelecimentos em principal e dependente:

“Estabelecimento Comercial Dependente. Direito comercial. Agência ou sucursal.

Estabelecimento Comercial Principal. Direito comercial. Local onde o comerciante tem a sede de sua atividade mercantil, onde dirige seus negócios (Waldemar Ferreira). Trata-se do estabelecimento diretor, que constitui a sede central dos negócios. E aquele onde se dá a administração e a direção de toda atividade mercantil.”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.

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*, vol. 2, São Paulo, Saraiva, p. 128)

⁶ “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 15.8.97, p. 37.046).” (Luis Roberto Barroso, *Constituição da República Federativa do Brasil - Anotada*, São Paulo, Saraiva, p. 443 - grifos meus)

⁷ *Dicionário Jurídico*, vol. 2, São Paulo, Saraiva, p. 397.

⁸ *Dicionário Jurídico*, vol. 2, São Paulo, Saraiva, p. 398.

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 conseqüências 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 parágrafo 2º do artigo 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 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 se em se tratando de 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.

⁹ Antes da EC n. 33/2001, a redação do inciso IX, letra “a”, do artigo 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”.

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, entendeu 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 577 (RE 197.356-1-SP, 1ª T./STF, DJU de 21.2.1997, p. 2.832). Nesse sentido, RE 188.686-2, 1ª T./STF, DJU de 28.2.1997, p. 4.074, RE 192.698-8, 1ª T./STF, DJU de 28.2.1997, 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.,*

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 localizar.

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 importação¹¹.

Por esta razão, a lei faz menção a “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 este estabelecimento repasse, em seguida, a mercadoria importada para outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, em outro Estado.

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 trânsito¹².

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

- 1) ICMS devido pelo estabelecimento importador no Estado em que a mercadoria foi desembaraçada e entrou em seu estabelecimento, independente de, posteriormente, vendê-la a 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 este outro estabelecimento: ICMS devido ao Estado onde se encontra o estabelecimento importador¹³;

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., de 19/04/2002, p. 62.” (Antonio Joaquim Ferreira Custódio, *Constituição Federal Interpretada pelo STF*, 8ª ed., São Paulo, Juarez de Oliveira, 2004, pp. 236/7)

¹¹ 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*, vol. 4, São Paulo, Saraiva, 1998, pp. 597/8)

¹² No RE n. 486.157, o Min. Cezar Peluso declarou: “2.Consistente 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 nº 396.859/RJ (Rel. Min. Sepúlveda Pertence, decisão de DJ 21/09/04).” No caso, o governo do Estado de Minas era o recorrido.

¹³ O artigo 61, I, d.1, do RICMS de Minas Gerais, de rigor, declara o mesmo: “d.1 - *O do Estabelecimento que, Direta ou Indiretamente, promover a Importação* desde que com o fim de consumo, imobilização, comercialização ou industrialização pelo próprio estabelecimento.” (grifos meus)

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.

É, de resto, o que determina o parágrafo 3º do artigo 11 da LC n. 87/96, ao definir o que seja estabelecimento, com o que já passo a tecer uma segunda ordem de considerações.

Está a referida norma assim redigida:

“§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem *armazenadas mercadorias* ^[15], observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.” (grifos meus)

Como se percebe, refere-se, o parágrafo 3º, ao estabelecimento onde se encontram armazenadas as mercadorias.

O parágrafo 5º do referido artigo completa a hipótese ao dizer:

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 Carta de Outubro) pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário desprovido.” (RE n. 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 Brito, Inf./STF 354).” (RE n. 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. E no AgRg no REsp 282.262/RJ, Rel. Min. José Delgado, 1ª T., DJ de 19.03.2002 e REsp. 376.918, 2ª T., Rel. Min. João Otávio Noronha, DJ de 14.03.2006. 2. Recurso especial a que se dá provimento.” (REsp n. 749.364 - STJ)

¹⁵ Já, à luz da EC n. 1/69, como lembra Bernardo Ribeiro de Moraes, o armazém geral era considerada em armazém geral, sem deslocação física da mercadoria, se apresenta como um dos casos em que o legislador ordinário pode tomar para caracterizar o fato gerador do ICM, respeitando, portanto, o inciso II do art. 23, da E.C. n. 1/69.” (“O fato Gerador do ICM”, *Caderno de Pesquisas Tributárias* vol. 3, 2ª tiragem, São Paulo, Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1991, p. 102) De rigor, tal perfilação já havia na própria EC n. 18/65.

“§ 5º Quando a mercadoria *for remetida para armazém geral* ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á *ocorrida no estabelecimento do depositante*, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente.” (grifos meus)

O armazém geral é, pois, uma “longa manus” do estabelecimento depositante¹⁶.

À luz da Constituição anterior e do DL n. 406/68, cujo regime jurídico para os armazéns gerais era o mesmo, realizei Simpósio Nacional para estudar o fato gerador do ICM. No livro escrito para o evento¹⁷, pelos autores: Ari Kardec de Melo, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Gaetano Paciello, Gaze Assem Tufaile, Hamilton Dias de Souza, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Paulo de Barros Carvalho, Ylves José de Miranda Guimarães, Yoshiaki Ichihara e Zelmo Denari, havia a seguinte indagação, por todos eles respondida:

“5ª Questão: A transmissão de propriedade de mercadoria depositada em armazém geral, sem deslocação física, caracteriza hipótese de ‘circulação’, tal como definida no artigo 23, II da Constituição Federal?”

As conclusões das diversas Comissões e do Plenário foram as seguintes:

“Comissão I

(1ª Posição) Como a transmissão de propriedade constitui circulação econômica irrelevante, no caso, a saída física. Esta opera-se por ficção legal.

(2ª posição) A transmissão de propriedade constitui-se em hipótese típica de circulação, por implicar a atribuição a outrem da ‘condição de dono’ de uma mercadoria.

Comissão II

Sim, por unanimidade.

Comissão III

Sim, porque se trata de uma das formas de circulação que constitui o Fato Gerador do ICM.

Comissão IV

Sim, por unanimidade.

Comissão de Redação:

Sim, tendo em vista tratar-se de circulação jurídica, decorrente de transferência de titularidade.

¹⁶ A Comissão de Redação da Enciclopédia Saraiva assim conforma o armazém geral: “Denominação dada à empresa que tem por fim a guarda e conservação de mercadorias, nos seus depósitos, até que se lhes dê o devido destino, mediante o pagamento de taxas, emitindo sobre elas dois títulos de crédito de sua exclusiva emissão: o conhecimento de depósito e o ‘warrant’. O primeiro representa a mercadoria, legitimando o seu portador como proprietário da mesma e o segundo se refere ao crédito e valor das mesmas, constituindo, na opinião de muitos autores, uma promessa de pagamento.

O Decreto nº 1.102, de 21-11-1903, disciplina as atividades dos armazéns gerais, bem como a emissão e circulação do conhecimento de depósito e do ‘warrant’.

Dispõe no seu art. 15: Os armazéns gerais emitirão, quando lhes for pedido pelo depositante, dois títulos unidos, mas separáveis à vontade, denominados conhecimento de depósito e ‘warrant’.” (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 7, São Paulo, Saraiva, p. 494)

¹⁷ “O Fato Gerador do ICM”, *Caderno de Pesquisas Tributárias* vol. 3, 2ª tiragem, Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 1991.

Conclusão do Plenário:

5ª Questão: Sim. Tendo em vista tratar-se de circulação de natureza jurídica, decorrente de transferência de titularidade.”¹⁸

Nitidamente, o armazém geral representa uma extensão do estabelecimento e, no caso do estabelecimento importador, uma extensão dele. Realizado o desembaraço aduaneiro e depositado o bem ou mercadoria no armazém, está ele, juridicamente, no estabelecimento importador, razão pela qual a própria alteração de titularidade de uma mercadoria não movimentada representa a alteração, também, do estabelecimento depositante daquele bem.

Em outras palavras, pode o estabelecimento importador depositar o bem importado em armazém geral, pois, enquanto estiver na sua titularidade, será como se estivesse no próprio estabelecimento dele, depositante¹⁹.

Não sem motivo o parágrafo 5º do artigo 11 da LC n. 87/96 declara que a saída será considerada como saída do “estabelecimento depositante”, ou seja, do: “estabelecimento importador”²⁰.

Uma terceira consideração preambular faz-se necessária. Por força de memorando do Confaz solicitando manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (SE-Confaz/Cotipe-ICMS n. 36), foi emitido parecer por aquela instituição (PGFN/CAT n. 1.093/97 de 9 de julho de 1997), que oferta exegese à Constituição e à LC n. 86/97 idêntica à aqui exposta, ao dizer:

“Nessa linha de raciocínio, adotando-se a aludida ‘interpretação corretiva’, sem buscar resolver o impasse através de critérios hierárquicos, procuramos compatibilizar os dispositivos, temos que o que está disposto no art. 11 deve ser entendido apenas para fixação de responsabilidade. Na verdade, o imposto é devido no momento do desembaraço aduaneiro (geralmente

¹⁸ “Sanções Tributárias”, *Caderno de Pesquisas Tributárias* vol. 4, pp. 644/645.

¹⁹ Esta é a razão pela qual no referido Simpósio a redação final do que servia a hipótese de imposição do ICMS ofertada pelo Plenário, tal fato foi realçado: “Comissão de Redação: ‘A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato que implique a movimentação econômica ou jurídica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo.’”

Em face do risco de poder interpretar-se que a resposta ao item 1 seria uma resposta pretendendo atingir apenas às *Circulações Jurídicas*, no sentido que lhe emprestaram suas primeiras discussões sobre a matéria e não ao que efetivamente foi deliberado, isto é, de que todas as circulações são *jurídicas*, pois se não fossem, delas a lei não poderia cuidar, podendo ser de 3 naturezas: a) com a movimentação de mercadoria, sem movimentação de titularidade; b) com movimentação de mercadoria e de titularidade e c) sem movimentação de mercadoria, mas com movimentação de titularidade, decidiu o Plenário, sem prejuízo dessa colocação, para esclarecimento da linha de pensamento predominante em redação não conflitante com a resposta nº 1, que: ‘A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique a movimentação econômica ou jurídica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo.’” (“Sanções Tributárias”, *Caderno de Pesquisas Tributárias* vol. 4, 2ª tiragem, São Paulo, Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1990, p. 647)

²⁰ Maria Helena Diniz esclarece: “Armazém Geral. Direito comercial. Depósito autorizado a receber e guardar mercadorias, até que se lhes dê uma destinação, mediante pagamento de taxa ou comissão estipulada, emitindo, para tanto, dois títulos de crédito: o conhecimento de depósito e o ‘warrant’. O conhecimento de depósito representa a prova de entrega da mercadoria, reconhecendo seu portador como o proprietário daquela, e o ‘warrant’ refere-se ao crédito e ao valor daquela mercadoria, podendo ser tido, de acordo com alguns autores, como uma promessa de pagamento ou como uma garantia sobre o próprio depósito.” (*Dicionário Jurídico* vol. 1, São Paulo, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 268)

no porto ou no aeroporto) e deve ser recolhido ao Estado da localização do importador, aquele que juridicamente promoveu a entrada dos bens ou mercadorias no território nacional (Estado destinatário da importação).

‘Ex positus’, é o presente para concluir

a) destinatário da mercadoria ou do bem, na importação, é o próprio estabelecimento importador, cujo domicílio fiscal define a Unidade da Federação competente para cobrar o ICMS nessa operação;

b) a designação contida na alínea ‘d’ do inciso I do art. 11 da Lei Complementar n. 87/96, simplesmente determina a fixação de responsabilidade tributária, de que tratam os artigos 121 a 134 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966).”

O referido parecer orientador e corretivo, requerido pelo Confaz e, por decorrência, pelos Estados, declara que o *estabelecimento importador* é o que atrai a incidência do ICMS, passando o tributo a ser devido no Estado onde ele está situado²¹.

Um quarto ponto importante a considerar diz respeito à norma antielisão, introduzida pela LC n. 104/01 e que acrescentou o parágrafo único do artigo 116 do CTN, ainda depende de regulamentação.

Está o dispositivo assim redigido:

“Art. 116...”

‘Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, *observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*” (grifos meus)

A tentativa de regulá-lo, pelos artigos 13 a 19 da MP n. 66/02 foi rejeitada pelo Congresso Nacional, que não aprovou, por uma série de fatores, os mencionados dispositivos²².

²¹ Escrevi: “Um produto importado por estabelecimento de Mato Grosso, que deva ficar provisoriamente depositado nos armazéns gerais do Rio de Janeiro, não retira do Estado do Mato Grosso o direito à incidência nem autoriza ao Estado do Rio de Janeiro a cobrança do ICMS, de tal forma que o fato gerador do tributo não é a entrada de mercadoria no país, mas no estabelecimento do destinatário.” (*O Sistema Tributário na Constituição*, ob. cit., p. 607)

²² Escrevi sobre os referidos dispositivos: “Detecto, nos dois dispositivos, três inconstitucionalidades materiais e uma formal.

A inconstitucionalidade formal reside no fato de que os artigos 13 e 14 foram dedicados a alargar as hipóteses de simulação previstas na lei complementar 104/01, na redação que ofertou ao § único do artigo 116 do CTN, a saber:

‘§ único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.’

Ora, tal matéria é, inequivocamente, matéria reservada à lei complementar e jamais à lei ordinária. É de se realçar que o artigo 116, § único, declara que a lei ordinária apenas cuidará de Aspectos Procedimentais, o que, à evidência, não ocorreu. E, nos aspectos materiais de que cuidou, violou a Constituição, assim como o próprio comando do artigo 116 do CTN.

Neste aspecto, a lei suprema é claríssima ao declarar que apenas a lei complementar pode definir as normas gerais em matéria de legislação tributária, estando o artigo 146 assim redigido:

‘Art. 146. Cabe à lei complementar:

Não há, pois, como pretender desconsiderar operações, sob a alegação de que a importação realizada por uma “trading company”, de mercadorias posteriormente remetidas a estabelecimento de outra empresa, localizado em outro Estado da Federação, em virtude de venda e compra, caracterizaria a adoção de forma jurídica destinada a elidir a carga tributária, uma vez que o verdadeiro importador seria o adquirente das mercadorias, devendo o ICMS da importação ser recolhido à unidade da federação de sua localização.

É inadmissível tal consideração, de vez que as importações são feitas por “trading” dentro da estrita legalidade, mesmo quando para revenda a encomendante predeterminado, conforme o artigo 11 da Lei n. 11.281 de 20 de fevereiro de 2006 está assim redigido:

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

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de *pessoa jurídica importadora na forma do ‘caput’ deste artigo; e*

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.’

A primeira inconstitucionalidade material reside no § único, que excluiu os casos de ‘simulação’ previstos no artigo 116 e introduziu a ‘simulação’ sem dolo, fraude ou má-fé!!! Nitidamente, substitui o princípio da legalidade pelo princípio do ‘palpite fiscal’.

Se um contribuinte agir sem dolo, fraude ou má-fé e, entre duas leis, escolher aquela que lhe for mais favorável, não há o que contestar, cabendo ao Fisco, se não lhe agrada o caminho escolhido, revogar o diploma produzido pelo Poder Legislativo que lhe deu fundamento, pelos meios legislativos constitucionais expostos nos artigos 59 a 69 da Carta Magna. Jamais por uma mera opinião do Fisco.

A segunda inconstitucionalidade está em que a desconsideração apenas surtirá efeitos ‘para fins tributários’ - como previsto no ‘caput’ do artigo 13 -, continuando a solução jurídica adotada a valer para os demais campos do direito. É a hospedagem - desculpem-me a irreverência - da ‘tributação gay’, porque o fato desconsiderado só o é para o direito tributário, continuando a valer, sem superação, para os outros ramos do direito. Isso admite que, por exemplo, uma doação continue sendo tributada pelo imposto de transmissão estadual (pois no plano civil é essa a natureza do negócio jurídico) embora possa vir a ser tributada simultaneamente pelo Município se, com base no artigo 13, vier a ser considerada como compra e venda pelo Fisco municipal ou federal.

A terceira inconstitucionalidade está nas hipóteses do § 1º, que enuncia duas hipóteses de desconsideração entre outras, vale dizer, qualquer outra idealizada pelo Fiscal para desconsiderar o ato jurídico, poderá ser utilizada. Os princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva formal da lei são implodidos, valendo, além das hipóteses enunciadas, qualquer outra que os humores da Fiscalização desejarem. Há nítida maculção dos princípios da legalidade e da segurança jurídica expostos nos artigos 5º ‘caput’ e 150, inciso I, da Constituição Federal.” (*Revista do TRF*, 3ª Região, Separata n. 77, maio/junho/2006, São Paulo, Thomson/IOB, pp. 111 e segs.)

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 3º *Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007).*” (grifos meus)

Gera, inclusive, por parte da empresa importadora, recolhimento dos tributos federais (PIS, Cofins).

Todavia, apenas para argumentar, mesmo que fosse esta intenção, que não foi, o parágrafo único do artigo 116 do CTN não poderia ser aplicado à hipótese, pois ainda depende de produção normativa reguladora de seus procedimentos, elaboração legislativa esta ainda não ocorrida.

Em outras palavras, à falta de legislação ordinária aplicacional do dispositivo introduzido pela LC n. 104/01 - de duvidosa constitucionalidade -, não se pode falar em norma antielisão no País²³.

Uma quinta consideração é ainda necessária.

O artigo 33, parágrafo 1º, item 1, alínea “1”, subalínea “1.1.3”, da Lei Estadual n. 6.763/75 de Minas Gerais está assim redigido:

“Art. 33...

1º - Considera-se local da operação ou da prestação, para os efeitos de pagamento do imposto:

1) tratando-se de mercadoria ou bem:

1 - importados do exterior:

1.1 - o do estabelecimento:

(...)

1.1.3 - destinatário, onde ocorrer a entrada física de mercadoria ou bem, quando a importação, promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-los àquele.”

Tal dispositivo ou está em choque com a LC n. 87/96 e a CF de 88, ao desconsiderar o conceito de “estabelecimento importador”, para tributar a operação posterior à importação como se fosse a de importação, ou, então, apenas se refere

²³ André Elali acentua: “O parágrafo único do dispositivo posto à análise ainda é, não obstante seu tempo de vigência no ordenamento, bastante debatido na doutrina. E isso porque instituiu no país o que muitos denominam equivocadamente norma geral antielisiva.

Para explicar melhor, é importante mencionar que, antes do referido dispositivo, prevalecia a idéia de plena liberdade de planejamento tributário, sendo a ‘única barreira posta a este os casos de simulação. O contribuinte tinha plena liberdade de reestruturar seus negócios e de economizar o tributo’, como já observou Luís Eduardo Schoueri. E simulação representa, como disse o Professor Schoueri, ‘mentira. Eu pratico um ato declarando que pratiquei outro, ou seja, é a própria sonegação. E ter um documento ante-datado ou pós-datado, ou dizer que fiz uma doação e receber o dinheiro por fora.’

A norma em tela, no entanto, não inibe o planejamento tributário, que é aquilo que não ofende as leis vigentes, o ordenamento. O planejamento, ou melhor, a elisão tributária, continua válida no país.” (Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 2008, p. 172 - grifos meus)

ao estabelecimento importador situado em outro Estado, que importa *formalmente* através de uma outra unidade da Federação²⁴.

Na primeira hipótese, haveria, em equivocada exegese, a desconsideração do verdadeiro *estabelecimento importador*, passando a se considerar importação a segunda operação, ou seja, aquela de revenda do produto importado! Neste caso, sempre que revendidos pelo importador os produtos por ele importados, a operação de revenda seria equiparada à importação, por *vinculada ao objeto dela*.

Tal interpretação, à evidência, não se sustenta, porque levaria a tornar todas as importações destinadas à revenda como vinculadas ao destinatário das vendas, o que seria um contra-senso. Inclusive, desfigurar-se-ia, por completo, a “trading company”, empresa especializada em comércio exterior.

A “trading company” atua ou por conta própria ou por conta de terceiros. Se fosse esta a desarrazoada interpretação, certamente, a “trading” perderia seu perfil característico²⁵.

A interpretação correta da lei estadual é que apenas quando formalmente *importadas as mercadorias por importador sediado em outro Estado* é que o dispositivo tem aplicação, o que vale dizer: é inaplicável - numa interpretação coerente e não conflitante com a Constituição - à situação descrita na consulta.

Claramente, se o estabelecimento importador estiver em Estado diverso daquele pelo qual a mercadoria ingressa no território nacional, é ao Estado em que ele, importador, está localizado que o ICMS da importação é devido. E, se este estabelecimento repassar, posteriormente, numa segunda operação, tal produto importado para outro estabelecimento situado em outro Estado, essa segunda operação não será de importação, mas de circulação: uma singela operação interestadual.

Mesmo no caso de “trading” que atue por conta de terceiros, mas importa em nome próprio²⁶.

²⁴ A Instrução Normativa Cozite SLT/SER/SCT n. 03 de 14 de novembro de 2001, cujas duvidosas disposições não comentarei por desrelacionadas do presente parecer, contém, todavia, dispositivos ainda mais injurídicos, ou seja, os incisos XII e XIII, cuja redação é a seguinte: “XII. Existência de previsão de destino de mercadoria da Zona Primária ou Secundária diretamente ao contribuinte mineiro, em contrato particular firmado entre a Comercial Importadora ou ‘Trading Company’ e o importador indireto, mesmo localizado em outro Estado; XIII. Existência de mercadoria considerada importada, com início do transporte em Zona Primária ou Secundária, e destinada diretamente a contribuinte mineiro, inclusive quando a totalidade da carga for, mesmo que remetida em lotes, determinada na Declaração de Importação (DI).”

²⁵ 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-Mécum de Comércio Internacional e Câmbio*, 2ª ed., São Paulo, Aduaneiras, 2003, p. 291 - grifos meus).

²⁶ A Circular n. 2.948, de 28 de outubro de 1999, atualização CNC n. 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.*” (grifos meus)

É, de resto, o que vêm os Tribunais decidindo, com o que passo à sexta e penúltima consideração.

No RE n. 486.157, de relatoria do Ministro Cezar Peluso, decidiu a Suprema Corte que:

“Compulsando os autos, verifica-se que a embargante logrou comprovar suas alegações de que não se tratava de importação indireta, mas de operação comercial interestadual. Os documentos de fls. 32/46 e as notas fiscais juntadas às fls. 47/68 *demonstram que foi a empresa ‘trading’ capixaba a importadora das mercadorias interceptadas e declaradas ao fisco, bem como fazem prova consistente das operações descritas pela embargante em sua inicial, quais sejam, a compra e venda das mercadorias, a remessa para armazenagem, a remessa para industrialização e a devolução de remessa de armazenagem.*

Por outro lado, a Fazenda Pública Estadual não carrou aos autos quaisquer provas de suas alegações de ‘simulação’ pela embargante. Não fez qualquer comprovação a respeito dos aludidos ‘elementos colhidos pelos agentes fiscais’ os quais indicariam que ‘na verdade, aquelas mercadorias haviam sido importadas diretamente pela Contribuinte Mineira, ora Embargante, e apenas desembaraçadas naquela outra unidade da federação’ (fls. 77 dos autos). Outrossim, não logrou demonstrar a afirmação de que ‘tanto o desembarque quanto o desembarço aduaneiro e conseqüente liberação para transporte ocorreram por conta e em nome da verdadeira destinatária, a ora Embargante’ (fls. 77). Não restou caracterizada, portanto, a alegada ‘importação disfarçada’ (fls. 78).

Na verdade, o que se evidencia dos documentos juntados é a entrada física das mercadorias importadas no estabelecimento da empresa capixaba. Deste modo, não restou plenamente caracterizada nos autos a infração imputada à embargante, qual seja, a de importação indireta de mercadorias, sendo indevido o recolhimento do ICMS exigido pelo Estado de Minas Gerais nas CDA’s ora executadas.

Não se configura na espécie, portanto, a hipótese prevista no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea ‘a’, da Constituição Federal. *O simples transporte interestadual de mercadorias importadas não constitui fato gerador da obrigação tributária ora exigida.*”²⁷ (grifos meus)

Nesses julgados, três aspectos merecem ser referidos.

O primeiro deles é que a importadora é uma “trading”.

O segundo é que o Estado que contestou a operação e restou derrotado na Suprema Corte é o Estado de Minas Gerais.

O terceiro aspecto é o de que as mercadorias importadas entraram no estabelecimento importador sediado em território capixaba.

Não sem razão, as 2ª e 3ª Câmaras do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais já decidiram no mesmo diapasão da decisão da Suprema Corte, como se verifica no Acórdão n. 14.666/01/3ª:

“Acórdão 14.666/01/3ª

PTA/AI 01.000137272-04

²⁷ Texto disponibilizado no STF.

Origem: AF/Teófilo Otoni

Rito ordinário

Ementa: Inicialmente, destacamos que não se constata a ocorrência da importação, tendo em vista o disposto no art. 5º, § 1º, item 5 e art. 6º, inc. I, ambos da Lei n. 6763/75, ademais a gama de documentos carreados aos autos evidencia a certeza da ocorrência desta operação”²⁸,

continuando:

“A pretensa ‘despesa aduaneira’, segundo o Fisco, paga à GM do Brasil Ltda. pela Autuada, através das notas de débito, ao nosso ver, *não descaracteriza a importação realizada pela Coimex Internacional S/A.*, seja porque não se refere a pagamento de despesa aduaneira propriamente dita, mas a ressarcimento de despesas com peças e mão-de-obra no atendimento da garantia do veículo nacionalizado, seja porque lhe falta o suporte legal necessário para alterar o sujeito ativo nessa importação, o Estado do Espírito Santo. *Além do que não se pode negar a existência de uma segunda operação, venda interestadual, tudo sem qualquer indício de simulação ou fraude.*

Diante do exposto, Acorda a 3ª Câmara, à unanimidade, julgar improcedente o lançamento, cancelando-se as exigências fiscais, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Participaram do julgamento, além dos signatários os Conselheiros Luciano Alves de Almeida (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia”²⁹ (grifos meus),

ou ainda no Acórdão n. 13.641:

“Acórdão: 13.641/00/2ª

PTA/AI: 02.000155935-81

Origem: AF/Pouso Alegre

Rito: Sumário

Ementa:

Importação - falta de Recolhimento do ICMS - Local da Operação - Imputação fiscal de que a mercadoria importada tem como destinatário final o estabelecimento da Autuada, caracterizando importação indireta. Não restou caracterizada nos autos a infração imputada pelo fisco. Exigências fiscais canceladas. Impugnação procedente. Decisão pelo voto de qualidade.”³⁰

Como se percebe, a orientação jurisprudencial administrativa e judicial, esta última do STF, hospeda, rigorosamente, a exegese exposta neste estudo.

Um último e breve aspecto.

O ICMS é um tributo necessariamente não cumulativo. É característica que decorre de imposição constitucional, mais precisamente do artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, que está assim redigido:

²⁸ Texto disponibilizado pela Administração Pública, pelo princípio da publicidade dos atos administrativos.

²⁹ Texto disponibilizado pela Administração Pública, em face do princípio constitucional da publicidade dos atos administrativos.

³⁰ Texto disponibilizado pela Administração Pública, em face do princípio constitucional da publicidade dos atos administrativos.

“§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;...”³¹

Apenas nas hipóteses de isenções (inciso II) é que pode tornar-se cumulativo:

“II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;...”

pois representando esse instituto o nascimento da obrigação tributária e a exclusão do crédito tributário, por força do artigo 175 do CTN, obstado o mecanismo do creditamento, a obrigação nascida torna cumulativo o tributo incidente na operação posterior³².

Coordenei o XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário, e o livro que o embasou, *O Princípio da Não-cumulatividade*, que contou com a contribuição dos seguintes autores: Aires Fernandino Barreto, Antonio Manoel Gonzalez, Fabio Brun Goldschmidt, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Fernanda Hernandez, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Kiyoshi Harada, Luiz Fux, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Misabel Derzi, Octavio Campos Fischer, Oswaldo Othon Pontes de Saraiva, Ricardo Lobo Torres, Roberto C. Botelho Ferraz, Sacha Calmon Navarro Coelho, Vittorio Cassone e Yoshiaki Ichihara.

À unanimidade, o aspecto referente à obrigatoriedade da adoção do referido princípio e do reconhecimento do direito de compensar, em cada operação, o imposto incidente na operação anterior foram considerados como pertinentes à própria natureza do tributo, embora não seja um elemento compositor do fato gerador. Este decorre da hipótese definida na lei para dar nascimento ao tributo, enquanto a não-cumulatividade adequa-se às técnicas de arrecadação, em que a busca da neutralidade da imposição dá-lhe o perfil constitucional³³.

³¹ Hugo de Brito Machado explicita: “Da mesma forma que o imposto sobre produtos industrializados, o ICMS é, por expressa determinação constitucional, um imposto não cumulativo, ‘compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal’ (CF, art. 155, § 22, inc. I). Diversamente do que acontece com o IPI, em relação ao ICMS essa não-cumulatividade está sujeita ao disposto em lei complementar, pois a Constituição diz caber a esta disciplinar o regime de compensação de imposto (art. 153, § 2º, inc. XII, alínea ‘c’).” (*Curso de Direito Tributário*, 22ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003, p. 339)

³² O artigo 175 do CTN não prevê na isenção a exclusão da obrigação tributária, mas só do crédito, estando assim redigido: “Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.”

³³ *Pesquisas Tributárias - Nova Série 10, O princípio da Não-cumulatividade*, São Paulo, Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 2004.

Nas operações interestaduais, embora com alíquotas diferenciadas em relação às operações internas, o princípio da não-cumulatividade é obrigatório e inerente à sua conformação, razão pela qual em todas elas não se pode excluir a sua integração ao sistema pertinente ao tributo.

Assim, o tributo pago na operação interestadual pelo estabelecimento vendedor gera o direito ao crédito, no estabelecimento adquirente, não se lhe podendo negar tal direito, constitucionalmente assegurado.

Em face das considerações atrás realizadas, entendo que nas importações por “trading company”, mesmo com destino predeterminado, o ICMS é devido no Estado em que se situa o estabelecimento importador, gerando direito a crédito no estabelecimento comprador situado em outro Estado, quando da revenda posterior do produto importado.