

# ICMS na Importação de Mercadorias e Triangulação Interna de Operações: uma Nova Perspectiva Pós-DN CAT 3 e Convênio 85 de 2009

Jonathan Barros Vita

*Advogado. Consultor Jurídico. Contador. Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi - Itália, Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP e Professor das Especializações em Direito Tributário da PUC-SP/Cogea, Faap, EPD e Atame-DF.*

## Resumo

No sistema do ICMS importação de mercadorias, vários são os potenciais conflitos de competência, que são acentuados quando ocorre a triangulação interna de operações após a importação, ou seja, a mercadoria importada não é enviada para o importador, mas para um sujeito de um negócio jurídico posterior e subjacente. Para uma apresentação de uma solução possível para estes conflitos, recorreu-se ao direito comparado, especialmente, vinculados às Diretivas do IVA da UE, além de uma análise da Decisão Normativa CAT 3 e o Convênio Confaz 85, de 2009, e seus possíveis impactos no rearranjo na alocação destas capacidades tributárias ativas.

## Abstract

In the VAT over import of goods, many are the potential conflicts of taxation competence, which are accentuated when there is the so called internal triangulation of operations after the import, in other words, the imported goods are not sent to the importer itself, but to a subject of a posterior and subjacent business transaction. In order to present a possible solution for these conflicts, it was used a comparative study, specially regarding the VAT directives of the EU, and an analysis of the Normative Decision CAT 3 and the Confaz Convention 85 of 2009 and the possible impacts on the rearrangement of the allocation of these taxation competences.

## 1. Introdução

Partindo de um conjunto pressuposto de premissas teóricas insólito<sup>1</sup>, que combina elementos da abordagem do chamado movimento do construtivismo lógico-semântico com origens em Lourival Vilanova<sup>2</sup> e consolidado em Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup>, com as aglutinações de uma visão de largo espectro evoluídas a partir

<sup>1</sup> Para mais sobre esse sistema de referência: VITA, Jonathan Barros. *Tributação do Câmbio*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

<sup>2</sup> *Estruturas Lógicas e o Sistema no Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2006.

<sup>3</sup> *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

da Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann<sup>4</sup>, tende-se a resolver problemas multifacetando e se reposicionando frente aos dados de mundo utilizando oportunamente cada uma dessas ferramentas teóricas para melhor compreensão desses objetos de estudo.

Neste sentido, o Direito funciona como uma forma de (re)produção de simulacros de segunda categoria<sup>5</sup>, uma realidade autônoma que prescinde de um original físico, cópia sem original, cujo meio circulante é a validade, aferida linguisticamente.

Da mesma forma o sistema do Direito nacional, contraposto aos outros sistemas sociais e aos outros sistemas de Direito nacional, apenas pressupõe os seus modos de operação e não possui ferramentas para acessá-los, fazendo-o, indiretamente, a partir de suas próprias estruturas e formas programáticas para determinação da validade de suas normas.

Obviamente, neste plano, há a possibilidade de aprendizado no campo da política legislativa com as formas utilizadas para redução de complexidades e conflitos em outros sistemas e, no caso concreto, dada a relação de simetria entre o sistema IVA europeu e a fórmula do ICMS brasileiro, como será visto em item específico deste trabalho.

Prosseguindo, dentro do novo contexto do comércio internacional, com sua imanente velocidade e complexidade, é comum que operações de compra e venda de mercadorias ocorram sem que o bem circule por uma dada empresa que o adquiriu originariamente, que acaba se tornando um intermediário puro, pois não recebe as mercadorias em seu estabelecimento e faz com que as mercadorias sejam enviadas, diretamente, para o segundo adquirente, no caso, em território nacional.

Em outro giro, um dos mais graves problemas enfrentados hoje no Direito Tributário brasileiro, especialmente, para os fins do chamado ICMS-importação, é o conflito entre estados para determinar a capacidade tributária ativa quando há a importação de mercadorias por porto localizado em um estado mas o recipiente da mercadoria está localizado em estado distinto, potencializado pelos contornos da chamada guerra fiscal.

Tal hipótese ocorre mais comumente no caso de importação com posterior transferência ou revenda para contribuintes situados em outros estados sem a circulação física das mercadorias pelo estabelecimento do importador, sendo mais complexo quando envolve a participação das *trading companies*, intermediários especializados no processo de importação, perfazendo a chamada triangulação de operações posterior à importação.

## 2. ICMS: Elementos Fundamentais e Classificação

Dentro da formatação do sistema tributário nacional, em sua classificação, têm-se os impostos como sendo tributos não vinculados; neste contexto, a competência estadual mais importante é a do ICMS - imposto sobre operações relativas à

<sup>4</sup> *Law as a Social System*. Oxford: Oxford University Press, 2004.

<sup>5</sup> BAUDRILLARD, Jean. *Simulacros e Simulação*. Lisboa: Relógio D'água, 1991.

circulação de mercadorias ou prestação de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual - positivada no artigo 155, II<sup>6</sup>, da Carta.

O ICMS é um imposto gênero, sob o qual se subsumem, duas classes distintas<sup>7</sup>, cada uma com subclasses em seu interior, a partir do critério inicial da origem da prestação ou bem:

- ICMS nacional: imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS mercadorias); prestação de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual (ICMS serviços); e
- ICMS internacional: incidente sobre importação de bens (ICMS-importação mercadorias); e serviços de comunicação e transporte (ICMS-importação serviços).

Neste contexto, nota-se que estas regras matrizes e seus correlatos regimes jurídicos são assemelhados e entrelaçados quanto a sua compensação e sistemática geral delimitada na Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87/1996, que é a norma geral em matéria de ICMS.

Com relação ao critério material do ICMS incidente sobre operações de importação de mercadorias, objeto deste trabalho, importante é esclarecer a significação dada aos conceitos de operação, circulação, mercadoria e importação, sendo esta última elucidada no item seguinte<sup>8</sup>.

Realizar operações é produzir comunicações no esquema luhmaniano, é fazer com que o sistema se movimente, no caso, realizando negócios jurídicos/contratos de compra e venda, internos ao sistema, no plano da *autopoiesis*.

Elucidando, operação é comunicação, é processada/(re)produzida em programa/norma jurídica, tendo sua espécie delimitada pelos elementos que vêm a seguir, circulação e mercadoria.

A expressão circulação possui uma pluralidade de sentidos possíveis (circulação física, econômica, contábil e jurídica<sup>9</sup>), porém, pelo sistema de referência adotado (com o fechamento operativo e inexistência de significação de base das palavras), somente é relevante a circulação jurídica, em especial, no ICMS-importação, aquela que é referida a mercadoria já no território nacional, dentro da exclusão da classe ICMS-mercadoria e ICMS-importação, como será elucidado no ponto específico.

É dizer, circular é transferir titularidade, é gerar um circuito, um círculo que transfere direitos e deveres distintos reciprocamente, no caso específico, as transferências de titularidade no território nacional de mercadorias sujeitas ao ICMS geram a concretização do complemento do verbo realizar.

<sup>6</sup> “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.”

<sup>7</sup> Em sentido de que são cinco as espécies de ICMS: CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2008.

<sup>8</sup> Em sentido parcialmente distinto, com relação às expressões operação, circulação e mercadoria e bem, mais exaustivo a respeito: COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

<sup>9</sup> Para definições clássicas sobre estas circulações, ressalta-se a obra de: COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Mercadorias, terceira parte do ICMS-importação de mercadorias, significa bens sujeitos ao mercado/comércio/compra e (re)venda, de acordo com a ideia do Direito empresarial, recordando que mercadoria é subclasse de bem.

Como exemplos de bens, que não se subsumem a classe mercadoria, destacam-se os bens imóveis e intangíveis, além daqueles não subsumidos ao direito comercial, como marcas e patentes.

### 3. Sobre o ICMS-importação de Mercadorias

Como síntese inicial para o tópico, (re)produz-se a RMIT do ICMS-importação de mercadorias:

*Antecedente normativo:*

- critério material: importar mercadorias;
- critério espacial: no território do Estado-membro em que está localizado o destinatário<sup>10</sup> da mercadoria importada; e
- critério temporal: no momento do desembarço aduaneiro das mercadorias.

*Consequente normativo:*

- Critério Pessoal:
  - sujeito ativo: Estado-Membro, Distrito federal ou União, no caso dos Territórios, no qual ingressar, juridicamente, a mercadoria importada; e
  - sujeito passivo: o destinatário da importação (responsável solidário ou contribuinte), pessoa física ou jurídica, contribuinte habitual ou não do ICMS<sup>11</sup>.
- Critério Quantitativo:
  - base de cálculo: o valor aduaneiro ajustado, no qual são acrescidos, o IPI, IOF câmbio, PIS/Cofins importação e valor dos fretes e seguros; e
  - alíquota: aquela definida pela lei do estado da importação.

Após esta síntese serão abordados os aspectos controvertidos desse ICMS, em especial, relacionado às mercadorias importadas e delimitação do critério material, espacial, temporal e pessoal da RMIT do ICMS importação de mercadorias.

#### 3.1. Critério material do ICMS-importação de mercadorias

Antes de adentrar sobre especificidades da expressão importação, recorda-se que este termo acaba por entrelaçar todos os elementos da RMIT do ICMS-importação de mercadorias, pois o ato de importar implica saber o seu momento e o local de sua ocorrência, o que potencializa a necessidade de se dirimir dúvidas na qualificação de quem o realizou e qual o sujeito ativo e passivo do ICMS correspondente.

<sup>10</sup> A definição de destinatário e o momento de determinação deste será realizada mais adiante no subitem 4.3.

<sup>11</sup> Neste caso, recorda-se da alteração constitucional que previu que a sujeição passiva do ICMS-importação será de quem realizar a importação, qualquer que seja sua qualificação jurídica, a não ser que seja pessoa imune ou isenta. Ainda, não se ingressará, aqui, na discussão sobre a impossibilidade de incidência do ICMS-importação para as pessoas físicas e sujeitos não contribuintes, pois não se estaria tributando mercadoria, mas, bem, o que não é objeto deste trabalho.

Sabe-se, ainda, que na sociedade hipercomplexa atual, tem-se uma série de problemas derivantes das novas tecnologias e complexidade crescente das formas negociais, em que, especialmente nos casos de negociações em mercados futuros de *commodities* e intermediações complexas baseadas na internet, uma série de dificuldades de rastreabilidade das operações com relação a sua forma, momento, local, conteúdo e destinatário surgem.

Nesse contexto, as pressões tributárias acabam sendo fortes para alocar adequadamente a carga tributária sob o ângulo do estado com capacidade ativa, além de equalizar, do ponto de vista da concorrência, a carga tributária efetiva, evitando atos elisivos ou que gerem fraude ou evasão fiscal em referência ao Estado-Membro que detém capacidade tributária ativa para aquela determinada operação.

A importação é fato jurídico que produz efeitos indistintos do ponto de vista tributário para a União enquanto Administração fiscal, porém, relevantes, para os Estados-Membros em que se realiza a importação.

Esta importância para os Estados-Membros surge do ponto de vista de antecipação das receitas com ICMS, além de aumentar sua fatia no FPE, pois mais valor agregado está vinculado a este Estado.

O vocábulo importação é posto em vários momentos na Carta, porém é definido, de maneira originária, por ato legal sob a competência exclusiva da União para regular e disciplinar o comércio exterior (artigo 22, VIII<sup>12</sup>, combinado com o artigo 237 da CF<sup>13</sup>).

Logo, nesse sentido, a definição de importação é consolidada dentro do contexto do regulamento aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009), sendo vinculante para todos os tributos que se sujeitam ao ato de importação.

Esta definição está contida no artigo 72 deste Decreto (sendo repetição do artigo 1º do Decreto-Lei n. 37, de 1966, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei n. 2.472, de 1988) que se refere a entrada no território aduaneiro, o que constituiria o “fato gerador” do imposto de importação, o que implica que importar é ingressar em território aduaneiro.

Como o território aduaneiro é todo o território nacional (artigo 2º<sup>14</sup> do Decreto supracitado), diferenciando-se em primário e secundário (artigo 3º<sup>15</sup>), ter-se-ia como possível inferir que o II e ICMS são devidos no ingresso no território nacional.

<sup>12</sup> “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: (...) VIII - comércio exterior e interestadual.”

<sup>13</sup> “Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.”

<sup>14</sup> “Art. 2º O território aduaneiro compreende todo o território nacional.”

<sup>15</sup> “Art. 3º A jurisdição dos serviços aduaneiros estende-se por todo o território aduaneiro e abrange (Decreto-Lei 37, de 18 de novembro de 1966, art. 33):

I - a zona primária, constituída pelas seguintes áreas demarcadas pela autoridade aduaneira local:

a) a área terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, nos portos alfandegados;

b) a área terrestre, nos aeroportos alfandegados; e

c) a área terrestre que compreende os pontos de fronteira alfandegados; e

II - a zona secundária, que compreende a parte restante do território aduaneiro, nela incluídas as águas territoriais e o espaço aéreo.

§ 1º Para a demarcação da zona primária, deverá ser ouvido o órgão ou empresa a que esteja afeta a administração do local a ser alfandegado.

A afirmação acima deve ser tomada no sentido de que os fatos jurídicos importação do II e ICMS já ocorreram por presunção absoluta, porém, para os fins do ICMS o seu critério espacial é distinto, como pode ser inferido nas decisões do STF nos REs n. 144.660 e n. 193.810<sup>16</sup>.

A partir deste ponto, outras considerações sobre a diferenciação entre o ICMS e o Imposto sobre importações são necessárias.

Inicialmente, importante é diferenciar o ICMS-importação do Imposto incidente sobre a importação, pois o primeiro não pode ser considerado como tributo aduaneiro em sentido estrito, diferentemente do segundo, apesar de terem seu pagamento como condição necessária para o desembaraço.

Elucidando, esse ICMS espécie, trata da forma necessária de equalização da carga tributária das mercadorias importadas e nacionais, como forma de assegurar a livre concorrência entre mercadorias nacionais e importadas (apesar da sabida possibilidade, no caso, não positivada, da *reverse discrimination* em matéria tributária).

Neste sentido, os tributos aduaneiros *strictu sensu* somente poderiam ser tributos monofásicos, por poderem incidir uma única vez, já que o ato de realizar desembaraço aduaneiro é singular e com efeitos concretos, diferentemente dos tributos não cumulativos, em que existe uma cadeia de comercial, na qual os tributos pagos anteriormente vinculados a um dado de mundo (no caso, a mercadoria revendida) servem como créditos para as operações subsequentes.

Em outro giro, os tributos aduaneiros em sentido estrito provocam uma forma de discriminação entre nacionais e estrangeiros como forma de controle de fluxos de mercadorias e intervenção para o desenvolvimento nacional permitidas pelo sistema de comércio internacional regulados pela OMC.

Mais um argumento é necessário para infirmar o caráter aduaneiro do ICMS-importação, que é o simples fato de que a flexibilidade de alíquotas (anterioridade restrita/irretroatividade, apenas, dos tributos regulatórios do mercado financeiro e aduaneiros), dado a grande carga de extrafiscalidade dos tributos aduaneiros, não é aplicável a este ICMS com a mesma forma de mudança dos tributos aduaneiros.

Continuando a comparação entre ICMS e imposto de importação, tem-se como necessário reafirmar que, a partir da distinção de competências, a ideia de importação e momento deste ato para ambos é idêntica, porém a administração fazendária competente para aferir tais circunstâncias é distinta, já que um imposto é federal e o outro de competência estadual.

§ 2º A autoridade aduaneira poderá exigir que a zona primária, ou parte dela, seja protegida por obstáculos que impeçam o acesso indiscriminado de veículos, pessoas ou animais.

§ 3º A autoridade aduaneira poderá estabelecer, em locais e recintos alfandegados, restrições à entrada de pessoas que ali não exerçam atividades profissionais, e a veículos não utilizados em serviço.”

<sup>16</sup> Esta ideia de presunção absoluta do Estado de ingresso no território nacional distinto daquele do local do desembaraço aduaneiro para os fins do ICMS-importação, ainda que com fundamento distinto, já foi enfrentada pelo STF no julgamento deste REs n. 144.660 e n. 193.810, sendo considerada regra possível no sistema aquela que condiciona o desembaraço aduaneiro ao pagamento do ICMS correspondente ao Estado de destino, sendo conclusão idêntica a apresentada nesta opinião legal, apesar de se considerar que é regra de antecipação tributária por presunção absoluta do local da realização da importação.

Ainda, um se submete a não cumulatividade e outro ao regime monofásico, aquele sendo espécie de um gênero ICMS e o imposto de importação completamente autônomo, em sua sistemática.

Complementarmente, a incidência do ICMS-importação produz uma Regra-matriz de direito ao crédito tributário<sup>17</sup> que possui como sujeito ativo aquele que figurou na regra-matriz do supracitado ICMS.

Logo, diferenciar ou delimitar a identidade entre o ICMS-importação e o imposto de importação apenas pelo momento de sua incidência ou do local do desembaraço aduaneiro é simplificar uma questão que possui vários desdobramentos, como será visto, acabando por ser infirmada esta impressão inicial.

Dois eixos de argumentação são necessários para delimitar esta distinção espacial do ICMS com relação aquela constante do RA e vinculada ao imposto de importação: um sob o ângulo da inaplicabilidade dos artigos 109 e 110 do CTN<sup>18</sup>; dois, a argumentação que trata sobre o princípio que embasa o federalismo e a relação entre ICMS e importação.

Com relação ao primeiro argumento, dois motivos levam a conclusão da inaplicabilidade desses artigos do CTN.

A um, pois importação não é conceito definível pelo direito privado e, sim, pelo direito público, o que infirma tal ideia, ainda que não se concorde com a premissa inicial de que somente o direito privado fosse atingido por tal artigo, mas a afirmação possui, aqui, caráter pragmático, pois é notória a aplicabilidade deste artigo às definições do chamado direito privado.

A dois, pois, dentro da ideia já explanada nas questões teóricas que trata sobre a unidade definitiva do Direito, o ato de importar possui diferentes termos no que diz respeito, principalmente, ao seu critério espacial a partir dos usos específicos na legislação tributária, sendo classe que comporta duas subclasses (por determinação constitucional, que trata estes institutos em diferentes artigos e vinculados a objetos distintos, configurando a diferença específica necessária ao ato de classificar): a importação para os fins do ICMS-importação e aquela para os fins do imposto de importação.

Esta segunda afirmação é elucidada, pois as zonas alfandegadas primárias, com seus respectivos recintos alfandegados, são restritas a poucos locais, sendo, medida pragmática que se coloquem tais locais como o ponto de emissão do respectivo desembaraço aduaneiro, configurando, em linguagem competente, norma individual e concreta que documenta o ingresso de mercadoria em território nacional, tendo como condição necessária a quitação de todos os tributos incidentes sobre a importação.

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. "Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 33. São Paulo: Dialética, p. 164.

<sup>18</sup> "Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Ainda, tem-se como necessário tratar da regra constitucional do supracitado artigo 155, parágrafo 2º, XII, *d*, que determina que a definição do estabelecimento responsável e do local das operações relativas à circulação de mercadorias será feito por Lei Complementar, o que ocorreu com o advento da LC n. 87/1996 que era referida ao estabelecimento que recebe a mercadoria importada<sup>19</sup>, mas que manteve a distinção entre as duas classes de importação, para fins do ICMS e do imposto de importação.

Com relação ao segundo argumento da infirmação da relação de identidade espacial entre o ato de importação para os fins de ICMS e de imposto de importação, o de que pelo princípio federativo seria necessário que a legislação atuasse no sentido de diferenciar as importações em seu aspecto espacial, outras considerações são necessárias.

Ideia inicial é delimitar qual o alcance destes princípios e a ideia de importação, já que a premissa da Federação é de dar oportunidades iguais (derivação do princípio da igualdade aplicada ao federalismo) a Estados de subsistir e ter suas próprias receitas, em regime de cooperação.

Nesse sentido, a definição de importação não pode ser produzida gerando a impossibilidade de que um Estado realize importação, a exemplo, por não ter fronteira terrestre, marítima ou fluvial com outro território ou país ou, ainda, não possuir aeroporto internacional, implicando inexistência de repartição aduaneira, seria contrário a todos os supracitados princípios.

Complementarmente, a ideia de que a importação somente poderia existir nos locais em que existem tais repartições, entra em conflito, ainda, com os princípios da liberdade de estabelecimento e a livre concorrência, contidas no âmbito da Ordem Econômica da Carta Nacional.

Logo, não pode a Carta ou Lei qualquer impedir que o critério espacial da importação para os fins do ICMS seja o do local do estabelecimento destinatário da mercadoria, sob pena de privilegiar, por questões geográficas, certos Estados da Federação em detrimento de outros.

Como conclusão parcial deste item, tem-se que as classes de importação para fins de imposto de importação e ICMS são distintas por conta da trata da presunção absoluta da legislação fiscal por delegação constitucional, do local da importação (local do estabelecimento destinatário) para fins de ICMS, decorrente da soma dos dois supracitados motivos (inaplicabilidade do artigo 110 do CTN e princípio federativo) e, ainda, de acordo com a supracitada decisão do STF nos REs n. 144.660 e n. 193.810.

Outrossim, (re)afirma-se que o ICMS não é tributo aduaneiro, pois submete-se a regime jurídico diverso, recordando que, sob a Carta anterior, com sua regulamentação específica do ICM pelo Decreto-Lei n. 406/1968, que embasava a potencialmente revogada Súmula n. 577 do STF<sup>20</sup>, tinha-se ainda mais clara a distinção entre o momento da importação para ICMS e imposto de importação e que a

<sup>19</sup> Com relação a este item, mais observações serão produzidas sobre a adequação da LC 87 em seu artigo 11, I, *d e e*, em item seguinte.

<sup>20</sup> Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador.

hipótese de incidência do ICMS-importação era o momento do ingresso no estabelecimento do importador (juridicamente qualificado como tal).

Neste sentido, como já dito, a condição de que, para o desembaraço aduaneiro, exista a necessidade de quitação do ICMS-importação correspondente significaria uma presunção legal do acontecimento antecipado, sendo regra de pagamento antecipado correspondente (artigo 12, IX da LC n. 87)<sup>21</sup>, como já referido nos julgados do STF.

Tal entendimento também foi reiterado no novel Convênio ICMS 85, de 25 de setembro de 2009, em sua cláusula primeira, que estabeleceu um sistema de pagamentos (deveres instrumentais) nacionalizado para o ICMS-importação devido a um Estado-Membro distinto daquele em que se realizou o desembaraço aduaneiro.

Finalmente, recorda-se que, ainda se não adotadas algumas das premissas acima, deve ser referido que o sujeito passivo dos dois impostos é distinto, já que o ICMS-importação possui como sujeito passivo o destinatário e o imposto de importação possui como sujeito passivo o importador (que pode ou não ser o destinatário, que é responsável solidário).

### 3.1.2. As importações descritas na legislação aduaneira: direta, por conta e ordem e por encomenda

No caso das formas de importação tratadas pela legislação aduaneira, algumas considerações são necessárias para elucidar as formas e os regimes jurídicos aos quais se subsume o despacho aduaneiro, com remissão especial para o problema do sujeito passivo tributário.

Basicamente três são as formas possíveis de importação na legislação aduaneira, em especial na MP n. 2.158-35, na Lei n. 11.281/2006, no Decreto-Lei n. 37/1966, no Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759) e elucidadas pelas INs SRF n. 634/2006 (importação por encomenda) e n. 247/2002 (importação por conta e ordem) que sejam: a importação em nome próprio ou direta; importação por conta e ordem; e, a chamada, importação por encomenda.

A primeira é auto explicativa, ou seja, o sujeito importador realiza todos os trâmites e atos exigidos pela legislação aduaneira, tendo financiado, negociado condições e realizado os atos de desembaraço aduaneiro em nome próprio.

Diversamente, nos regimes da importação por conta e ordem e da importação por encomenda o sujeito que realiza tais atos aduaneiros é distinto do real importador.

Neste sentido, a importação por encomenda pressupõe contato com o exportador e financiamento próprio da *trading*, sendo considerada como importadora a própria *trading* nos documentos alfandegários.

Diversamente, na importação por conta e ordem o financiamento e contato com os sujeitos exportadores é realizado pelo destinatário brasileiro das mercadorias, sendo a *trading*, portanto, mera intermediária, realizando apenas os atos alfandegários da importação.

<sup>21</sup> “IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002).”

Toma-se como necessário que, para os fins do despacho aduaneiro e dos impostos federais a regra é que o tributo é pago pela *trading* por ser ela equiparada ao real importador (contribuinte do tributo, segundo o artigo 31, I do Decreto-Lei n. 37/1966<sup>22</sup>).

Esta equiparação, no entanto, possui caráter de ficção jurídica, já que a própria legislação, em seu artigo 32, parágrafo único, III<sup>23</sup>, coloca como responsáveis solidários e, portanto, sujeitos passivos dos tributos, os reais adquirentes/destinatários finais das mercadorias quaisquer que sejam as modalidades.

Neste sentido, em quaisquer das importações, o regime jurídico aplicável é do destinatário final, responsável tributário solidário, ou seja, que figura, concomitantemente, no campo sujeito passivo tributário.

Ainda, deve ser elucidado que o fato de transferência da titularidade do bem antes do seu ingresso em território nacional acaba por alterar a definição denotativa do conceito do importador vinculado, pois o contrato civil que troca as posições de sujeito ativo e passivo com relação à mercadoria deve ser levada em consideração no momento da feitura do desembaraço aduaneiro.

### 3.2. Comparação entre o local de importação de mercadorias para a LC n. 87/1996 (artigo 11, I, d) e a Constituição Federal (artigo 155, parágrafo 2º, IX, a)

No campo do desenho da competência estadual impositiva no ICMS-importação é interessante compreender a relação entre os enunciados da parte final do artigo 155, parágrafo 2º, IX, a<sup>24</sup> da CF e do artigo 11, I, d e e da LC n. 87/96<sup>25</sup>.

<sup>22</sup> “Art. 31 - É contribuinte do imposto: (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988).

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988).”

<sup>23</sup> “Art. 32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. É responsável solidário: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006).”

<sup>24</sup> “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;

Como primeiro elemento para elucidar as relações semânticas da definição do local da importação para a CF e a LC deve se recordar que a expressão domicílio se liga a pessoa física e estabelecimento a pessoa jurídica, do que, no supracitado artigo da LC, a alínea *d* refere-se as pessoas jurídicas, enquanto a alínea *e* trata das pessoas físicas.

O local do domicílio das pessoas físicas é definido na legislação civil, enquanto a residência e domicílios fiscais para fins de ICMS das pessoas jurídicas são definidos no plano da legislação de ICMS correspondente de cada Estado, baseado nas denotações contidas esparsamente no Código Civil, Lei das S.A. (Lei n. 6.404) e na Lei Complementar n. 87/1996, sendo possível intuir que o mínimo denominador comum é a residência fiscal como o local de desenvolvimento de atividades comerciais regulares.

Logo, os problemas de determinação do estado com capacidade tributária ativa no caso de importação realizada por pessoas físicas, contido na alínea *e*, é de mais simples solução, pois o domicílio do destinatário da mercadoria é que determina o Estado competente para a cobrança do ICMS-importação.

No caso das pessoas jurídicas, tal controvérsia revela-se mais complexa, pois o destinatário da mercadoria (referido no supracitado artigo 155, parágrafo 2º, IX, *a* da Carta) não necessariamente se confunde com o importador a depender da modalidade de importação realizada e há a possibilidade de existência de negócios jurídicos subjacentes à importação tributáveis potencialmente pelo ICMS interestadual (como no caso da triangulação de mercadorias: envio pelo importador para destinatário diverso daquele constante nos documentos fiscais).

O sujeito passivo do imposto sobre importação é o importador, que consta da guia de importação (os seus co-solidários ou, ainda, aqueles que deveriam lá figurar pelo fato de mais negócios jurídicos terem sido praticados).

Diversamente, o sujeito passivo tributário do ICMS-importação é o destinatário final da mercadoria.

A expressão destinatário deve ser interpretada como de caráter teleológico, como já dito, no átimo imediatamente, juridicamente, anterior ao seu ingresso no território nacional, pois o destinatário final é aquele que for parte do último negócio jurídico relacionado à mercadoria, antes do despacho aduaneiro.

(...)

§ 2º 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.”

<sup>25</sup> “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, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;

e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido.”

Neste sentido, a elucidação contida na alínea *d*, da LC supracitada, somente serviria para quando um mesmo sujeito possua vários estabelecimentos, sendo o Estado competente para tributar pelo ICMS-importação no caso concreto aquele em que ocorrer a entrada física da mercadoria.

Obviamente tal dispositivo possui uma grave contradição com a LC n. 87 e com a legislação aduaneira, pois o ingresso físico no estabelecimento é um elemento posterior, incerto ao momento do desembaraço aduaneiro, que ocorre na saída do território alfandegário primário.

Esta contradição surge do simples fato de que o ICMS-importação é calculado e pago no momento de seu ingresso em território nacional, no momento específico e determinado do desembaraço aduaneiro, que perfaz, como já elucidado, o corte temporal para verificar o destinatário jurídico do bem/mercadoria importado.

Logo, se se condiciona o pagamento do imposto à entrada física no estabelecimento, como dito no supracitado artigo 12, IX da LC, seria impossível que ele incidisse em um momento futuro e incerto, prevalecendo o disposto na Carta Federal.

Neste sentido, o critério temporal e o espacial compatíveis com a regulamentação específica das condições para o preenchimento da declaração de importação e sua correspondente aprovação por despacho aduaneiro seria o estabelecimento do destinatário jurídico no momento deste despacho, considerado como responsável pelo pagamento do ICMS (como resultado da combinação entre o artigo 12, parágrafo 2º<sup>26</sup> da LC n. 87 com o explicitado no artigo 493, III<sup>27</sup> do regulamento aduaneiro).

Sinteticamente, o ingresso físico como condicionante do momento do pagamento do ICMS-importação e da determinação do Estado competente para tributar esta entrada é incompatível com as presunções jurídicas temporal e espacial elucidadas no item anterior.

Sendo afastada de plano a possibilidade de que o ingresso físico condicione a imposição do ICMS-importação, tem-se como solução possível dizer que há uma delimitação/desenho da classe destinatária a partir da existência ou não de destinatário diverso daquele da guia de importação, ou seja, no momento da concretização do critério temporal da RMIT do ICMS-importação, desembaraço aduaneiro, há a aferição do destinatário jurídico final desta importação.

É dizer, para se estabelecer o destinatário final do ICMS-importação, devem ser verificadas todas as operações envolvendo aquela mercadoria no momento imediatamente anterior ao seu desembaraço aduaneiro, pois a circulação jurídica

<sup>26</sup> “§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.”

<sup>27</sup> “Art. 493. A declaração de importação será instruída com (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 46, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º):

(...)

III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível.”

tributável pelo ICMS mercadorias somente começa seu campo de atuação no momento específico que mercadorias tenham alguma vinculação ou circulem em território nacional.

Reelucidando, quando mercadorias localizadas em território nacional são transmitidas entre dois sujeitos localizados em território nacional tem-se hipótese de incidência possível do ICMS mercadorias.

Diversamente, se as mercadorias estiverem localizadas no exterior, ainda que os sujeitos estiverem no Brasil, esta hipótese de incidência será impossível, pois a legislação do ICMS utiliza o suporte físico mercadoria como elemento de conexão com a legislação do ICMS.

Neste contexto, difícil é estabelecer o regime jurídico das operações triangulares ou multiangulares que são definidas como aquelas em que há um negócio jurídico subjacente a operação de importação e as mercadorias são enviadas para este terceiro sem que haja a passagem pelo estabelecimento do importador.

Nestes casos, sinteticamente, deve ser apontada, no momento da importação, a filial do estabelecimento de ingresso destas mercadorias, obviamente vedado o uso de operações fictícias intragrupo para redução da carga do ICMS-importação, quando houver dúvida entre estabelecimentos de um mesmo grupo (filiais).

Alternativamente, quando as operações subjacentes forem entre sujeitos não vinculados, deve se demonstrar toda a cadeia comercial existente para apontar o destinatário jurídico final daquelas mercadorias.

Neste contexto, a definição do destinatário da mercadoria compreende terceiros vinculados à operação que adquirem do comprador, encomendante originário, porém recebem diretamente da *trading*, logo, apenas o estabelecimento do destinatário final da mercadoria é que é relevante, se tal fato ocorrer antes do desembaraço aduaneiro.

Em outro giro, a palavra destinatário (delimitado no momento da importação, com, se for o caso, documento de transação válido vinculado a destino diverso) é o eixo semântico em torno do qual gravita a qualificação, para fins de regime jurídico de ICMS-importação daquele que é o “contribuinte” deste ICMS, além de delimitar o sujeito ativo da regra do direito ao crédito de ICMS para a não cumulatividade subsequente.

Neste sentido, o fato/destinação para destinatário diverso daquele importador (na encomenda) ou encomendante (na conta e ordem) acarreta que o regime do estabelecimento do destinatário é do destinatário jurídico final.

Entretanto, apesar das diferenças entre estes regimes para os tributos aduaneiros, para o ICMS-importação é irrelevante ser a importação realizada na modalidade por conta e ordem ou por encomenda para qualificação do regime jurídico da aquisição, pois o importante é a demonstração de um destinatário jurídico, predeterminado no átimo anterior, ao desembaraço aduaneiro.

Neste ponto, para os fins do ICMS-importação no regime da importação por conta e ordem, em 20 de março de 2009 foi editada a decisão normativa CAT n. 3 que estabeleceu que o destinatário jurídico deste regime é o real adquirente da mercadoria, o encomendante, o que se alinha com a posição adotada.

#### **4. As Operações Triangulares no Sistema do IVA Europeu: Notas Sintéticas de Direito Comparado**

Como ponto inicial, reitera-se a simetria total entre o IVA europeu e o ICMS brasileiro, com a identidade entre a função do Tratado CE e a Constituição Federal Brasileira.

Da mesma forma, existe simetria entre as Diretivas CE e a LC n. 87/96 complementada pelos pronunciamentos/convênios do Confaz, que são, todos, de incorporação obrigatória pelos Estados-Membros.

Da mesma forma, existe uma última simetria entre as legislações dos Estados-Membros da UE e as legislações dos Estados-Membros e os protocolos assinados.

Obviamente, sabe-se da dinâmica do IVA europeu que é um pouco distinta do ICMS brasileiro, pois a carga tributária do IVA é sempre alocada no Estado de destino, diversamente do sistema brasileiro, em que, nas transações interestaduais, existe uma repartição de competência tributária e produto da arrecadação entre os Estados de destino e de envio.

No caso do ICMS-importação, tal assertiva não é correta, pois o modelo de arrecadação e operacionalização deste ICMS é idêntico ao modelo europeu, pois a tributação é sempre no destino no caso das operações de importação.

Logo, neste sentido, o ICMS-importação (enquanto etapa do processo de tributação pelo ICMS) seria um tributo com um único fato possível e que seria devido em, apenas, um único Estado-Membro, o Estado do destino efetivo, sendo, idêntico ao erroneamente chamado de IVA aduaneiro e, também, ao IVA nas operações intracomunitárias.

Para tratar destas operações intracomunitárias, a Comunidade Econômica Europeia - CEE produziu uma regulamentação específica, positivada nas Diretivas IVA n. 227 de 1967, com as modificações e adições até a 2006/112/CE de 2006 (instrumentos legais que obrigam os Estados europeus a sua adoção, como os convênios do Confaz) obviamente, interpretadas em conjunto com as normas gerais contidas no Tratado de Roma (especialmente os artigos 2, 3, 93, 249 e 234).

Como exemplo de tal positivação nos Estados-Membros da CEE, no caso específico italiano, tem-se regulamento das operações triangulares no D.L. n. 331/1993 dos artigos 38 a 58, em que se estabelece, em uma apertada síntese, que: quando há a importação, mas envio direto para sujeito em outro Estado, a tributação se dará em outro Estado, a não ser que o sujeito importador seja sujeito passivo, pois a segunda operação de cessão (fora daquele Estado) não é referida ao Estado de entrada da mercadoria, logo, não tendo o Estado do local da entrada física, nem, mesmo, aquele do local do estabelecimento do segundo vendedor, competência tributária.

Tais regras estão de acordo com o constante do artigo 31<sup>28</sup> combinado com os artigos 40 a 42<sup>29</sup> da Diretiva 112/2006/CE, em especial o artigo 42, *a*, deste diploma.

<sup>28</sup> “Artigo 31º - Caso os bens não sejam expedidos nem transportados, considera-se lugar da entrega o lugar onde se encontram os bens no momento da entrega.”

<sup>29</sup> “Capítulo 2 Lugar das aquisições intracomunitárias de bens

Artigo 40º - Considera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente.

A outro exemplo europeu, também a legislação portuguesa (como positivado no seu Código do IVA e RITI - Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, DL n. 290/91), trata das operações triangulares e considera a importação como ocorrente no Estado de destino efetivo da mercadoria, não do Estado de ingresso ou do Estado do adquirente de originário.

Recorda-se, apenas como nota de jurisprudência comparada sobre o IVA europeu, o famoso caso Halifax da Corte de Justiça Europeia de 21 de fevereiro de 2006 (processo C-255/02), que tratava sobre impossibilidade de aplicarem-se as regras de tributação no destino efetivo do IVA como forma de elisão fiscal ou, ainda, fazer transações fictícias como forma de obter vantagens fiscais.

Neste sentido, foi considerada a existência de uma norma antielisiva pressuposta ao IVA, do que, no caso brasileiro, pode ser dito que há uma norma antielisiva para o ICMS derivante da regra geral do CTN, em seu artigo 116, parágrafo único<sup>30</sup>, como forma de evitar abusos na qualificação do Estado de destino para, simplesmente, obter-se uma indevida vantagem fiscal<sup>31</sup>.

Com relação aos deveres instrumentais no sistema IVA europeu, menciona-se que há a emissão de uma fatura para cada operação de compra e venda sem circulação física no país, mas a nota fiscal para fins de IVA/ICMS é considerada como sendo, apenas, aquela que determina o destinatário jurídico no momento do desembarço aduaneiro, do que inexistente pagamento de IVA em cada uma das operações, mas, tão-somente, o pagamento no país de destino final da mercadoria.

Artigo 41º - Sem prejuízo do disposto no artigo 40º, considera-se que o lugar da aquisição intracomunitária de bens referida no artigo 2º, nº 1, alínea b), subalínea i), se situa no território do Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente efectuou essa aquisição, a menos que o adquirente prove que a aquisição foi sujeita ao IVA em conformidade com o artigo 40º.

Se, nos termos do artigo 40º, a aquisição tiver sido sujeita ao IVA no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens depois de ter sido sujeita a imposto em aplicação do parágrafo anterior, o valor tributável é reduzido em conformidade, no Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente efectuou essa aquisição.

Artigo 42º - O primeiro parágrafo do artigo 41º não é aplicável, considerando-se que a aquisição intracomunitária de bens foi sujeita ao IVA em conformidade com o artigo 40º, se estiverem reunidas as seguintes condições:

- a) O adquirente provar ter efectuado essa aquisição com vista a uma entrega posterior, efectuada no território do Estado-Membro determinado em conformidade com o artigo 40º, relativamente à qual o destinatário foi designado como devedor do imposto, em conformidade com o artigo 197º;
- b) O adquirente ter cumprido as obrigações relativas à entrega do mapa recapitulativo previstas no artigo 265º."

<sup>30</sup> "Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)"

<sup>31</sup> Em sentido contrário, que trata da inaplicabilidade de norma antielisiva para o caso do ICMS: MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Importação de Mercadorias por 'Trading Company' no Espírito Santo e Venda do Bem Importado para Empresa de Minas Gerais - Disciplina Jurídica do ICMS Aplicável a tais Operações, inclusive com Importação por Estabelecimento Situado em São Paulo". *Revista Dialética de Direito Tributário* vol. 158. São Paulo: Dialética, 2008.

Como síntese parcial, a sistemática dos deveres instrumentais e da forma de pagamento do ICMS nas operações com negócios jurídicos subjacentes anteriores ao desembaraço aduaneiro devem ser tratadas da mesma forma que no sistema IVA europeu, além de recordar que as ações potencialmente elisivas/evasivas podem ser limitadas pela pressuposição de uma norma geral antielisiva, como citado no caso Halifax.

## 5. Pragmática da Posição Adotada e Análise Jurisprudencial

### 5.1. Reflexos pragmáticos da posição adotada

Obviamente, nestes casos em que há uma triangulação de operações, vários são os elementos pragmáticos vinculados a necessidade de uma identificação precisa do Estado do recebimento das mercadorias.

Neste plano, como elemento pragmático importante na correta determinação do estado que detém a capacidade tributária ativa do ICMS é determinado pelo fato de que, sob o ponto de vista financeiro, o local de importação implica geração de receitas tributárias antecipadas, além de uma tonificação do PIB que gera uma maior parcela do FPE, como já dito.

Como segunda nota pragmática, tem-se o problema potencial do conflito de competência entre Estados quando há o uso de transporte multimodal (no plano positivado pela Lei n. 9.611/1998) que seria completamente abandonada com estas ideias de desmembramento de operações para os fins de ICMS ou, ainda, com esta possibilidade de tributação no ingresso em território nacional por aquele Estado-Membro, já que a mercadoria não foi, efetivamente, entregue no seu Estado destino.

Neste caso específico, tratar o ICMS serviço de transporte internacional e o ICMS-importação de mercadorias de maneira distinta geraria a entropia sistêmica, sendo quebra da unidade do direito, da definição do conceito de importação vinculada à classe ICMS (ainda que com a possível variação do critério temporal, por presunção absoluta, como citado *supra*).

Um terceiro caso que demonstra a adequação da posição adotada aos problemas do comércio moderno trata da forma de comercialização de *commodities* negociadas em mercados futuros e seu relacionamento com a alocação do destinatário final destas mercadorias.

Em um caso de transação que ocorra em várias etapas fora do território nacional, poderia ocorrer circulação jurídica nacional, sem que o bem esteja localizado no País, sendo, neste sentido, irrelevante para os fins de ICMS.

Neste giro, reitera-se a necessidade de que o bem esteja no território nacional para que as operações de circulação de mercadorias passem a ser tributáveis pelo ICMS, motivo pelo qual a adoção de modelo diverso poderia produzir a absurda interpretação de que as transações em bolsa de mercadorias e futuros com opções sobre *commodities* poderiam ser tributáveis pelo ICMS no momento de cada uma das transferências de propriedade.

Logo, exemplificando, se o café da Colômbia fosse vendido nos mercados futuros e, casualmente, um sujeito brasileiro adquirisse de outro brasileiro (que detinha a opção originária exercida) nova opção (nacional) lastreada na opção anterior (muitas vezes por regime de compensação, já que café é *commodity* fungível),

mas já em fase de importação por *trading*, ter-se-ia dupla incidência do ICMS, uma na importação e outra na segunda operação de revenda para o brasileiro, que terá impacto nas suas operações pelo pagamento de um ICMS indevido a Estado que não guarda relação com este segundo optante, elevando o tramite burocrático e o chamado custo de *compliance* desta operação.

### 5.2. Análise dos precedentes do STF aplicáveis ao caso concreto

Obviamente o estudo dos *leading cases* ressaltam a necessidade do operador do Direito de saber as posições das cortes e adequar suas operações e procedimentos a estas.

Critica-se, neste sentido, as dificuldades de percepção da teoria dos motivos determinantes aos casos concretos e, também, a dificuldade de estabelecimento de critérios de comparabilidade entre os casos julgados pelo STF e aqueles casos sub júdice, realizando ponderações/equalizações de acordo com as diferenças entre o caso julgado e o *leading case*.

Obviamente essas críticas são dirigidas a forma automatizada e linear utilizada pelo judiciário na aplicação desses casos, não compreendendo as peculiaridades dos casos concretos e não levando em conta as razões de decidir, o que implica a necessidade de elucidar os critérios de ingresso no *leading case* e sua aplicabilidade aos casos concretos.

Sobre a matéria do ICMS-importação com triangulação de mercadorias, basicamente, dois são os *leading cases* que tratam do conflito de competência entre Estados para correta determinação da sujeição ativa deste tributo.

O primeiro precedente aplicável é o do RE n. 144.660, em que se estabeleceu, singelamente, que é possível que o momento do desembaraço aduaneiro seja o momento para comprovar o recolhimento do ICMS correspondente ao Estado da Federação em que se terá o destino da mercadoria.

O segundo precedente é o RE n. 299.079<sup>32</sup>, julgado pela primeira turma do STF, que se coloca no sentido de delimitar que o Estado do destinatário jurídico de uma mercadoria seja aquele sujeito que delimitará o Estado da federação competente para a imposição tributária originária, independentemente, de se ter ingresso físico neste Estado ou revenda/entrega para estabelecimento diverso daquele constante no desembaraço.

Faz-se, apenas, duas ressalvas ao segundo precedente citado: este processo não foi julgado pelo Pleno do STF, em uma discussão com maior profundidade; e, como já referido, várias peculiaridades em outros casos são possíveis, devendo tal jurisprudência amadurecer e ser consolidada com casos mais complexos.

<sup>32</sup> “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 n. 299.079, Relator(a): Min. Carlos Britto, Primeira Turma, julgado em 30/06/2004, DJ 16/06/2006, p. 20, Ement. vol-02237-03, pp. 461 LEXSTF v. 28, n. 331, 2006, pp. 268-275)

Ainda, recorda-se que ambos os precedentes são recentes e foram somente julgados pela primeira turma, o que, pode ser motivo de mais discussões judiciais, em se apresentando, a exemplo, os argumentos aqui expendidos, tendo como pano de fundo a existência, no campo factual, de vários autos de infração correspondentes a situações idênticas à do caso concreto apresentado.

Complementarmente a esses casos mencionados, recorda-se que há o julgamento do RE n. 268.586, semelhante ao segundo *leading case* citado, porém o Ministro Cezar Peluso, acompanhado expressamente pelo Ministro Sepúlveda Pertence, trouxe tese semelhante a aqui elucidada, especialmente aplicada ao caso de importação por conta e ordem, apesar de certos fundamentos teóricos distintos.

Neste julgado cabe destacar, também, o voto do Ministro Marco Aurélio, que estabeleceu a premissa de que em casos nítidos de fraude, os negócios jurídicos subjacentes devem ser desconsiderados e punidos seguindo as regras de elisão fiscal<sup>33</sup>.

Mais recentemente, em 30 de junho de 2009, ocorreu o julgamento do AI n. 663.936 AgR que não esgotou a matéria, pois tratou, apenas, da inadmissibilidade do recurso pelo ângulo da impossibilidade do reexame probatório, não adentrando aos aspectos materiais da controvérsia.

## 6. Síntese Conclusiva

Conclusivamente, para aclarar com um exemplo de caso concreto o resultado das premissas teóricas estabelecidas, tem-se a seguinte circunstância: uma pessoa jurídica A, estabelecida no Estado de São Paulo, importa mercadorias através de uma *trading*, localizada no Espírito Santo, revendendo-as para um terceiro B localizado em Minas Gerais.

Esta operação, por razões logísticas e temporais, operou-se sem que ocorresse a circulação de mercadorias pelo estabelecimento da *trading* ou, mesmo, pelo estabelecimento do importador (A), tendo sido remetida diretamente da repartição aduaneira para o segundo adquirente B, localizado em Minas Gerais.

Neste sentido, elucida-se, topicamente:

1. O termo destinatário utilizado na parte final do artigo 155, parágrafo 2º, IX, *a* da Constituição Federal é estabelecido cruzando-se as ideias de sujeição passiva e ativa, do que esta expressão assume papel fundamental na delimitação da competência tributária para os Estados-Membros, pois o ICMS-importação é devido, apenas, no destino jurídico.

Neste sentido, destinatário foi delimitado, em um plano temporal, como sendo aquele determinável no momento pré-desembarço aduaneiro, ingresso no território nacional.

Em um segundo plano, no aspecto material, ou seja, a substância do importador efetivo é necessária para que se delimite a distinção entre aquele que figurou nos trâmites aduaneiros e aquele que, efetivamente, será o sujeito passivo do ICMS.

<sup>33</sup> Como exemplo, tem-se o precedente do julgamento do RE n. 268.586, em que se desconsiderou o negócio jurídico originário que possuía, eminentemente, fins de redução da carga tributária.

Logo, destinatário é aquele sujeito delimitado como último destinatário jurídico do bem importado no átimo anterior a importação das mercadorias, sobreposto diversas vezes quantos forem os negócios jurídicos subjacentes a este existirem antes desse momento.

2. O Estado para o qual deve ser recolhido o ICMS-importação deve ser Minas Gerais, em detrimento dos Estados do Espírito Santo e de São Paulo<sup>34</sup>.

3. A posição tomada neste trabalho é semelhante ao sentido explanado no voto do Ministro Cezar Peluso, no RE n. 268.586, pois em tal estabelece-se a premissa que há a necessidade de investigação do destinatário efetivo da mercadoria, derivante do negócio jurídico subjacente à importação, não aquele destinatário jurídico figurante nos documentos de importação.

<sup>34</sup> Como outras posições doutrinárias sobre a matéria, ressaltando que a posição adotada é minoritária: determinação de incidência no estado de desembaraço (CHIESA, Clélio. "ICMS - Competência para Exigência do Tributo nas Importações e Operações Interestaduais". *Revista de Direito Tributário* vol. 101. São Paulo: Malheiros, 2008); e, mais ainda, no caso do Estado destinatário jurídico desconsiderando a segunda operação (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008); e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.*; CARRAZZA, Roque. *Op. cit.*; COSTA, Eliud José Pinto da. *Op. cit.*