



Consultor Tributário: Troca de beneficiário do Repetro não gera ICMS

Em decorrência da importância da participação do setor petrolífero na economia nacional, a importação de bens destinados às atividades de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural é realizada sob o regime aduaneiro especial denominado Repetro, que permite que equipamentos destinados às atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e gás natural ingressem no País com a suspensão dos tributos federais incidentes (II, IPI, PIS e Cofins, além do adicional de frete para renovação da marinha mercante – AFRMM).

Esses tributos permanecem com a exigibilidade suspensa pelo período de utilização do regime, que se extingue quando há a reexportação dos bens nele admitidos, normalmente, embarcações e/ou plataformas e seus componentes, objeto de contratos de afretamento realizadas com empresas localizadas no exterior.



No âmbito estadual, o Convênio ICMS 130/2007 autoriza os estados e o Distrito Federal a reduzir a base de cálculo do ICMS incidente nas importações de bens importados destinados à fase de produção realizadas sob o regime do Repetro, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7,5% em regime não cumulativo ou, alternativamente, a critério do contribuinte, a 3%, sem apropriação do crédito correspondente. Se os bens importados forem destinados à fase de exploração, o referido convênio autoriza que as respectivas importações sejam isentas, ou beneficiadas com redução de base de cálculo que leve a carga tributária ao patamar de 1,5%.

Faço a ressalva preliminar de que, neste estudo, eu me abstraindo da inconstitucionalidade que, a meu ver, assola a incidência do ICMS nessas importações, ainda que sobre bases reduzidas (já que, no plano constitucional, a incidência do ICMS-Importação pressupõe a transferência da propriedade do bem importado, o que não ocorre nas importações realizadas sob o Repetro, nem nas sucessivas trocas de beneficiário que sejam posteriores), e examinarei a questão, por amor ao debate, como se essa incidência fosse juridicamente possível.

Com a ressalva acima, temos, em suma, que as importações realizadas sob o amparo do Repetro são beneficiadas com suspensão dos tributos federais e, em regra, com pagamento do ICMS calculado sobre bases de cálculo reduzidas, principalmente quando os bens importados são destinados à fase de produção, já que não há a possibilidade de os estados concederem isenções nessas circunstâncias, nos termos do Convênio 130/2007

Por motivos que podem variar desde a cessão a terceiros do contrato de afretamento dos bens importados à reestruturação societária do grupo a que pertence a empresa que realizou a importação beneficiada, faz-se, por vezes, necessária a “mudança do beneficiário” do Repetro, conforme permite o seguinte dispositivo da Instrução Normativa (IN) 844, de 9 de maio de 2008, da Secretaria da Receita Federal do Brasil:



“Art. 27. Poderá ser concedida nova admissão temporária, sem exigência de saída do território aduaneiro, desde que atendidos os requisitos para aplicação do regime previsto nesta Instrução Normativa e observadas as formalidades exigidas para a extinção e concessão do regime, dispensada a verificação física do bem, nas hipóteses de:

I – mudança de beneficiário do regime;

.....

§ 2º. Na hipótese do inciso I do caput, a concessão de regime está condicionada à anuência do beneficiário anterior.

§ 3º. Nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput, o regime anterior será considerado extinto após o desembaraço aduaneiro da declaração de admissão no novo regime ou após esgotado o prazo do regime anterior, o que ocorrer primeiro.

§ 4º. A responsabilidade do novo beneficiário inicia-se com o desembaraço aduaneiro da declaração de admissão previsto no § 3º.”

Portanto, por expressa determinação da IN acima, mesmo sem que ocorra a saída do bem importado do território nacional, a mudança do beneficiário do Repetro importa na apresentação de nova Declaração de Importação (DI) e, por conseguinte, na realização de novo desembaraço aduaneiro, bem como na assunção, por parte do cessionário do regime, de todos os tributos federais suspensos por ocasião da concessão original do regime, que são constituídos em Termo de Responsabilidade (TR).

Tendo em vista que a LC nº 87/96 determina que o fato gerador do ICMS-Importação ocorre “no momento do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior” (artigo 12, inciso IX), as autoridades fiscais estaduais têm entendido, muito equivocadamente, que novo ICMS deve ser pago por ocasião desse segundo desembaraço aduaneiro da declaração de admissão no novo regime, porque, na sua visão, ele configuraria, por si só, novo fato gerador do imposto.

A linha de raciocínio adotada pela fiscalização é a de que a troca de beneficiário do Repetro equivaleria à nova importação, tendo em vista que, com a extinção do regime anterior, o bem só não é reexportado porque há expressa determinação da legislação nesse sentido, que dispensa a saída dos bens do território nacional quando o respectivo Repetro é objeto de troca de beneficiário.

Com a devida vênia do entendimento acima, essa linha de raciocínio deveria ter levado a conclusão diametralmente oposta: se a legislação dispensa a reexportação do bem, isso significa que não haverá outra importação a ser realizada e que, conseqüentemente, não haverá, também, a ocorrência de fato gerador que torne necessário o pagamento de novo ICMS-Importação.

De fato, ao definir a incidência do ICMS nas importações, a Constituição Federal de 1988 determina que o imposto incide “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” (artigo



155, II, parágrafo 2º, IX, “a”).

As expressões constitucionalmente utilizadas para definir e limitar a competência dos Estados relativamente à incidência do imposto estadual devem ser interpretadas de forma precisa, que evite extrapolações ou invasões de competência através do exercício abusivo do poder de tributar por parte dos estados (é o que deflui do princípio contido no artigo 110 do Código Tributário Nacional).

E também foi o que entendeu o Supremo Tribunal Federal, ao julgar, entre outros, o RE 166.772-9/RS, relator ministro Marco Aurélio, em sessão plenária, quando afirmou que os vocábulos e expressões contidos na CF devem ser sempre interpretados no seu sentido técnico e legal.

Na sua acepção técnica, a importação é o ato de trazer bens estrangeiros para dentro do país, o que se inicia com o embarque dos bens no exterior e se finda com a sua entrada no território nacional, vale dizer, com a transposição da fronteira política do país.

O fato cuja ocorrência faz nascer a obrigação de pagar o ICMS-Importação é, portanto, a entrada (física) do bem ou mercadoria proveniente do exterior, no território nacional.

O momento em que se dá essa ocorrência do fato gerador foi objeto de posicionamentos jurisprudenciais divergentes, que variaram conforme o ordenamento constitucional que regia a incidência do imposto (CF/69 ou CF/88).

Assim, na vigência da Constituição anterior (CF/69), o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 577, segundo a qual, "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".

Na vigência da atual Constituição (CF/88), o STF entendeu que o novo momento da ocorrência do fato gerador do ICMS seria o do desembarço aduaneiro da mercadoria, tendo, inclusive, editado a Súmula 661 com a seguinte redação: “na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembarço aduaneiro”.

Esse novo posicionamento jurisprudencial foi adotado pelo legislador complementar que, como visto, ao editar a LC 86/1997, criou expressa determinação nesse mesmo sentido (de que o fato gerador do imposto ocorre “no momento do desembarço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior”).

É mandatório notar que o fato gerador do imposto continua sendo, e sempre será, a entrada (física) do bem proveniente do exterior. O desembarço aduaneiro é mero elemento definidor do momento em que o imposto deve ser recolhido, não podendo jamais ser considerado o aspecto material da incidência do ICMS-Importação, que se constitui, uma única vez, com a entrada física do bem no país.

Com efeito, o fato gerador do ICMS-Importação não se materializa com o referido desembarço, que pode ocorrer, como no caso em exame (mudança de beneficiário do Repetro), em circunstâncias outras, que não pressupõem efetivo ingresso de bem ou mercadoria no território nacional.

Para que o desembarço aduaneiro produza o efeito de tornar devido o ICMS, ele terá necessariamente



que se referir a efetiva e prévia importação que ainda não tenha sofrido a incidência do imposto. Sob esse aspecto, é importante notar que as importações realizadas sob o regime do Repetro estão sujeitas, em regra, a essa incidência, ainda que em bases reduzidas, e o imposto é regularmente pago.

Em outras palavras, não poderá o legislador ou o intérprete da norma exigir o imposto sobre atividade que não configure, em sua essência, efetiva importação, ou seja, em circunstâncias que não configurem entrada de bem ou mercadoria proveniente do exterior, ou que digam respeito a bem que já se encontra no território nacional (e que tenha nele ingressado regularmente, inclusive no que diz respeito à observância das normas tributárias aplicáveis).

O desembaraço aduaneiro decorrente da troca de beneficiário do Repetro é relativo a bem que já está no território brasileiro e, portanto, não se refere a qualquer nova importação que justifique outra incidência do ICMS. Se esse desembaraço diz respeito a alguma importação, será aquela original, realizada pelo beneficiário original do Repetro, e já objeto de regras próprias de incidência do imposto. Não há nele qualquer nova manifestação de capacidade contributiva que enseje a possibilidade de nova oneração tributária.

Absolutamente improcedente, portanto, o entendimento das autoridades fiscais estaduais aqui tratado, tendo em vista que:

- (i) a incidência do ICMS-Importação pressupõe a efetiva entrada física do bem no território nacional;
- (ii) o desembaraço aduaneiro diz respeito apenas ao momento em que o imposto deve ser recolhido, jamais podendo ser considerado como aspecto substancial configurador da incidência do ICMS-Importação, que se materializa, uma única vez, com a entrada do bem no país;
- (iii) a exigência de novo ICMS-Importação por ocasião do desembaraço proveniente da mudança do beneficiário do regime aduaneiro é descabida, na medida em que diz respeito a bem que já está no território brasileiro e cujo imposto já foi recolhido;
- (iv) pela legislação de regência (IN 844/2008), não há, no procedimento de troca de titularidade, nova importação que justifique outra incidência do ICMS.

Na primeira coluna que escrevi neste espaço ([*Inseguranças na tributação do setor do petróleo*](#)), tive oportunidade de demonstrar o importante papel que, indiscutivelmente, o setor petrolífero desempenha na economia do nosso país.

Faço aqui ressalva semelhante a que fiz naquela ocasião: a importância do setor torna mandatório que as regras de tributação, além de eficazes, no sentido de desonerar os que nele resolvam investir, sejam claras e observadas com um mínimo de bom senso por parte das autoridades fiscais, de forma a que todos os envolvidos se acomodem em um ambiente de absoluta segurança jurídica, cujos riscos possam ser facilmente mensurados.

Date Created

27/11/2013