

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 665.134 MINAS GERAIS

VOTO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR): Inicialmente, cumpre explicitar o objeto do presente recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, tendo em vista a função de precedente que este exercerá para todo o sistema judicial.

Trata-se de definir os contornos normativos do sujeito ativo da obrigação tributária referente ao ICMS-importação, à luz do art. 155, §2º, IX, “a”, da Constituição da República.

Vale, portanto, a transcrição do referido dispositivo:

“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;

§ 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.**”

No plano infraconstitucional, consta no art. 11, I, “d” e “e”, da LC 87/96 (a denominada Lei Kandir), norma concretizadora do Texto Constitucional, nos seguintes termos:

“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

ARE 665134 / MG

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; (...)"

No sentido do arcabouço normativo, a jurisprudência desta Corte entende ser o sujeito ativo do ICMS-importação o Estado-membro no qual estiver localizado o destinatário final da operação, logo é irrelevante o fato do desembaraço aduaneiro ocorrer na espacialidade de outro ente federativo.

Confirmam-se, a propósito, os seguinte precedentes:

"Embargos de declaração em agravo regimental em segundo agravo regimental em agravo de instrumento. 2. Deficiência da formação do traslado. Ausente a integralidade do acórdão recorrido. Súmula 288. Art. 544, § 1º, do CPC. 3. Sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS. Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria importada, independentemente do local onde tenha ocorrido o desembaraço aduaneiro. Precedentes. 4. Embargos de declaração rejeitados." (AI 651352 AgR-segundo-AgR-ED, Rel. Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, DJe 10.09.2015)

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA 'A' DO INCISO IX DO § 2º DO ART. 155 DA MAGNA CARTA. ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR. O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea 'a' do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso

extraordinário desprovido.” (RE 299079, Rel. Min. CARLOS BRITTO, Primeira Turma, DJ 16.06.2006)

Entendimento esse secundado pela doutrina pátria, porquanto permite a operacionalização do comércio internacional, por meio da inserção do país nas cadeias globais de produção e consumo.

Recorre-se, a propósito, ao escólio doutrinário de José Eduardo Soares de Melo:

“A sistemática das importações estabelece procedimentos flexíveis para permitir uma intensa operacionalidade do comércio internacional, desde que exista amparo documental. Possibilita que mercadorias importados por pessoa estabelecida em um Estado possam ingressar (fisicamente) em porto (ou aeroporto) de outro Estado, e, ainda, destinarem-se a um terceiro Estado.

Assim, desde que exista embasamento documental, é viável a nacionalização dos bens independentemente de sua titularidade, o que representa racionalidade das operações de importação, objetivando maior eficácia, evitando-se dispêndios necessários.”¹

Assim sendo, o desembaraço aduaneiro é o aspecto temporal da hipótese de incidência, sendo, repise-se, critério alheio à definição do aspecto pessoal da obrigação tributária.

Vejam-se os seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. DESEMBARAÇO. ART. 155, § 2º, IX, A, DA CF/88. ART. 2º, I, DO CONVÊNIO ICM 66/88. ART. 1º, § 2º, V, E § 6º, DA LEI FLUMINENSE Nº 1.423/89. A Constituição de 1988 suprimiu, no dispositivo indicado, a referência que a Carta anterior (EC 03/83, art. 23, II, § 11) fazia à "entrada, em

1 MELO, José Eduardo Soares de. *A Importação no Direito Tributário: impostos – taxas – contribuições*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 120.

estabelecimento comercial, industrial ou produtor, da mercadoria importada"; e acrescentou caber "o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria", evidenciando que o elemento temporal referido ao fato gerador, na hipótese, deixou de ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do importador. Por isso, tornou-se incompatível com o novo sistema a norma do art. 1º, II, do DL 406/68, que dispunha em sentido contrário, circunstância que legitimou a edição, pelos Estados e pelo Distrito Federal, em conjunto com a União, no exercício da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88, de norma geral, de caráter provisório, sobre a matéria; e, por igual, a iniciativa do Estado do Rio de Janeiro, de dar-lhe conseqüência, por meio da lei indicada. Incensurável, portanto, em face do novo regime, o condicionamento do desembaraço da mercadoria importada à comprovação do recolhimento do tributo estadual, de par com o tributo federal, sobre ela incidente. Recurso conhecido e provido, para o fim de indeferir o mandado de segurança." (RE 193817, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ 10.08.2001)

"DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS - MERCADORIA IMPORTADA. ART. 155, § 2º, IX, "a", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. SÚMULA 577. 1. O Plenário do S.T.F., no julgamento dos RR.EE. 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. 2. 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, reconhecendo, assim, a constitucionalidade da legislação estadual que dispôs dessa forma, autorizada por Convênio, nos termos do art. 34, § 8º, do ADCT, não mais se

justificando, em tais circunstâncias, a aplicação da Súmula 577. 3. Adotada a fundamentação dos precedentes, o R.E. é conhecido e provido para o restabelecimento do acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, proferido no julgamento da Apelação Cível.” (RE 207133, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, Primeira Turma, DJ 19.12.1997)

“Agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS importação. Aspecto temporal da incidência. Jurisprudência pacífica da Corte no sentido de se admitir o fato imponible no momento do desembaraço aduaneiro. Disponibilidade jurídica prestigiada em detrimento da disponibilidade econômica. Conclusão que permite desconsiderar a variação cambial ocorrida após a constituição do crédito, rechaçando sua inclusão na base imponible. Pagamento a destempo que deve compreender a cobrança de juros, sem que se proceda a qualquer alteração na base econômica do imposto. 1. No esteio da pacífica jurisprudência da Corte, diante da atual Carta Política e dos termos previstos pela Lei Complementar nº 87/96, infere-se que o aspecto temporal da incidência do ICMS importação é o despacho aduaneiro. É nesse momento que se deve recolher o tributo. 2. Após a homologação do procedimento de importação pela autoridade fiscal alfandegária, o tributo está lançado e a obrigação não comporta nenhuma alteração, senão pelos procedimentos revisionais ordinários, os quais não admitem a revisão dos critérios da incidência por força de circunstâncias supervenientes. 3. O recolhimento feito após o desembaraço aduaneiro deve dar ensejo à cobrança de juros de mora, baseados na impontualidade injustificada, mas não deve jamais permitir a mudança de critérios da incidência já aperfeiçoados pelo ato de lançamento. 4. Agravo regimental não provido.” (RE 503031 AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJe 05.11.2013)

Ademais, colhe-se da jurisprudência desta Corte que o aspecto

ARE 665134 / MG

material da hipótese de incidência do ICMS-importação é a circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda), culminando na entrada no território nacional de bem ou mercadoria advinda do exterior.

A esse respeito, confira-se o RE-RG 540.829, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes e com acórdão redigido pelo Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe 18.11.2014, cuja ementa se reproduz a seguir:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre 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. 2. A alínea ‘a’ do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda). 3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias. 4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica. 5. In casu, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível

de devolução, sem opção de compra. 6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, “a”, da CF/88. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

Com espeque nos entendimentos reiterados do STF, pode-se haurir ser o sujeito ativo da obrigação tributária relacionada ao ICMS-importação definido com base no destinatário final da mercadoria domiciliado ou estabelecido na territorialidade do Estado-membro tributante.

No entanto, a definição precitada parece não ter sido suficiente para estabilizar as expectativas sociais acerca das relações jurídicas de índole tributária, uma vez que, para além da concretização do princípio da eficiência no Poder Judiciário com a sujeição de matérias à sistemática da repercussão geral, o Ministro Joaquim Barbosa, meu antecessor na relatoria do presente feito e a quem tenho a honra de suceder nesta Corte, justificou a afetação do presente Tema ao Plenário Virtual da seguinte maneira:

“Porém, as autoridades fiscais e os Tribunais têm interpretado cada qual a seu modo o que significa destinatário final. Ora rotulam-no como destinatário econômico, ora partem da concepção de destinatário jurídico.

Em verdade, há uma série de modalidades legítimas de importação, com reflexos importantes para a definição do sujeito ativo do tributo.

Para ilustrar, lembro que os contratos de importação por conta e ordem de terceiros e por encomenda projetam elementos imprescindíveis para caracterização do quadro fático-jurídico, de modo a caracterizar o importador como destinatário final ou como mero intermediário na operação.

Ambas as espécies de contrato são admitidas pela legislação tributária, especialmente a federal.

Ademais, a entrada física da mercadoria no

estabelecimento é outro dado cuja importância ainda carece de análise mais aprofundada nesta Corte.

Neste caso ora em apreciação, o recorrente afirma expressamente que a mercadoria ingressou fisicamente no estabelecimento de SP. Esse ponto pode ou não ser relevante, conforme se considere constitucionalmente válida a entrada ficta, utilizada pela legislação tributária.

Diante da diversidade de entendimentos conflitantes, suficientes para desestabilizar a necessária segurança jurídica que deve orientar as relações entre Fisco e contribuintes, considero que o tema merece ser discutido em profundidade por esta Suprema Corte.”

Nesse quadro, entendo que uma Corte de Precedentes deve satisfazer as preocupações sociais, textualizados pelo i. Ministro Joaquim Barbosa, ao menos parcialmente, com o fito de produzir *“a necessária segurança jurídica que deve orientar as relações entre Fisco e contribuintes”*.

Chama-se a atenção para a expressão “parcialmente” na medida em que o precedente é sempre um convite ao diálogo com os demais órgãos do Estado judicante, de modo que a vinculatividade da decisão exige, em alguma medida, razões de decidir de cunho persuasivo e dialogais, desbordando, então, da mera reafirmação de autoridade.

Outra não é a razão que nos leva a entender que não se admite a abertura da via do recurso extraordinário para o revolvimento dos contornos fáticos e legais dados ao caso pelo Tribunal de origem, em decorrência, inclusive, da ausência de efeito devolutivo em sua integralidade na seara do apelo extremo.

Confirmam-se, a propósito, os seguintes julgados de ambas as Turmas desta Corte:

“Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Prequestionamento. Ausência. Tributário. ICMS. Importação. Sujeito ativo. Estabelecimento destinatário. Simulação. Necessidade de reexame do conjunto fático-probatório. Não cumulatividade. Legislação infraconstitucional. Ofensa reflexa.

ARE 665134 / MG

1. Não se admite o recurso extraordinário quando os dispositivos constitucionais que nele se alega violados não estão devidamente prequestionados. Incidência das Súmulas nºs 282 e 356/STF. 2. Para ultrapassar o entendimento do Tribunal a quo - especialmente acerca da ocorrência de operação simulada no contexto da importação de mercadorias - e acolher a pretensão recursal, seria necessário rever os fatos e as provas constantes dos autos, bem como reexaminar a controvérsia à luz da legislação infraconstitucional (Lei Estadual 11.651/91 e Lei Complementar 87/96). Incidência da Súmula nº 279 do STF. 3. O princípio constitucional da não cumulatividade é uma garantia do emprego de técnica escritural que evite a sobreposição de incidências que não pode ser inferido diretamente do texto constitucional. Precedentes. 4. Agravo regimental não provido.” (ARE 751639 AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, DJe 09.06.2015)

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ART. 155, §2º, IX, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – ICMS. OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. ESTADO APTO AO RECOLHIMENTO. LOCALIZAÇÃO DO ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO, INDEPENDENTEMENTE DO LOCAL DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. ANÁLISE DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 279 DO STF. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que o sujeito ativo do ICMS é o Estado-membro para o qual, efetivamente, destinou-se a mercadoria importada, independentemente do local do desembarço aduaneiro. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 460118 AgR-segundo, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, DJe 10.03.2014)

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONVERTIDOS EM AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO.

ARE 665134 / MG

ESTADO ONDE SITUADO O ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. PRECEDENTES. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL. 1. O Sujeito ativo do ICMS é o estado-membro em que localizado o domicílio ou o estabelecimento onde efetivamente se der a mercância da mercadoria importada, independentemente de onde ocorra o desembaraço aduaneiro. Precedentes: ARE nº 642.416-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe 17.08.2011; AI nº 642.416-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 1º/02/2011 e RE nº 555.654, Segunda Turma, Relator o Ministro Ayres Britto, DJe de 16/12/2011. 2. A súmula 279/STF dispõe, verbis: Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. 3. É que o recurso extraordinário não se presta ao exame de questões que demandam revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, adstringindo-se à análise da violação direta da ordem constitucional. 4. Nego provimento ao agravo regimental.” (RE 611576 ED, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, DJe 07.03.2013)

Assim sendo, pressupostos o diálogo e a confiança, torna-se cabível realizar algumas clarificações com a finalidade de descobrir a melhor interpretação do ordenamento jurídico, notadamente em relação ao sujeito ativo da obrigação tributária referente ao ICMS-importação.

Em relação ao significante “destinatário final”, para efeitos de exação tributária, a disponibilidade jurídica precede a econômica, isto é, o sujeito passivo do fato gerador é o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria.

Nesse sendeiro, a forma não prevalece sobre o conteúdo, sendo o sujeito ativo quem dá causa à ocorrência da circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio.

Veja-se a ementa do RE 268.586, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, DJ 18.11.2005:

“ICMS - MERCADORIA IMPORTADA -

INTERMEDIACÃO - TITULARIDADE DO TRIBUTO. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços cabe ao Estado em que localizado o porto de desembarque e o destinatário da mercadoria, não prevalecendo a forma sobre o conteúdo, no que procedida a importação por terceiro consignatário situado em outro Estado e beneficiário de sistema tributário mais favorável.”

Cito também o seguinte excerto do voto do Ministro Joaquim Barbosa no RE 405.457, de sua relatoria, Segunda Turma, DJe 05.02.2010:

“Como a hipótese de incidência do ICMS, nessa modalidade, é a operação de circulação de bem amparada por importação, o destinatário a que alude o art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição é o **jurídico**, isto é, o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade do bem, o importador-adquirente. A noção se contrapõe à idéia do destinatário da **mera remessa física do bem.**” (grifos no original)

Demais, a última frase do trecho supracitado deve ser ressaltada, pois dali se depreende que o art. 11, I, “d”, da LC 87/96, disse menos do que deveria (*lex dixit minus*) na linha interpretativa do STF, tendo em conta que o dinamismo das relações comerciais não comporta a imposição da entrada física da mercadoria no estabelecimento do adquirente-importador para configurar a circulação de mercadoria.

O art. 110 do Código Tributário Nacional preconiza que “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.”

De plano, verifica-se que a transferência de titularidade de mercadoria de forma onerosa, via de regra, rege-se pela compra e venda de mercadorias, negócio jurídico esse disciplinado pelo Código Civil, nos

ARE 665134 / MG

seguintes termos:

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Art. 482. A compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço.

Art. 483. A compra e venda pode ter por objeto coisa atual ou futura. Neste caso, ficará sem efeito o contrato se esta não vier a existir, salvo se a intenção das partes era de concluir contrato aleatório.”

Da leitura desses dispositivos, conclui-se que não poderia o legislador alterar conceito trazido pela norma de competência, ao excluir a circulação ficta emanada de uma operação documental ou simbólica de mercadoria do rol de possibilidades interpretativas da alínea “d” do inciso I do art. 11 da denominada Lei Kandir.

Por conseguinte, convém irmanar-se da conclusão a que chega Ana Amélia Ramos em sede de artigo doutrinário, *in verbis*:

“Forçoso concluir, portanto, que, ao contrário do que restou consignado na LC 87/1996 acerca da identificação do sujeito ativo do ICMS-Circulação (art. 11, I, *c*), o mesmo diploma legal não teve semelhante rigor linguístico ao tratar do sujeito ativo do ICMS-importação (art. 11, I, *d*), quando exigiu, para a sua identificação, a circulação física da mercadoria quando, repita-se, tal fato não guarda relação direta com o evento tributário passível de tributação pelo ICMS, qual seja, a transferência da propriedade da mercadoria (e não sua mera movimentação de um lugar para outro).

(...)

Ao dispor dessa forma, a legislação complementar alterou o fato signo presuntivo de riqueza sobre o qual foi outorgado aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS (qual seja, operação de circulação de mercadorias), sendo,

portanto, inconstitucional”²

Na verdade, a meu ver, a única interpretação impassível de acolhimento é aquela de literalidade acachapante, isto é, entender que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado. Isso porque a ordem jurídico-constitucional também agasalha a hipótese de entrada simbólica da mercadoria importada, desde que haja efetivamente um negócio jurídico internacional.

Desse modo, recomenda-se a utilização da técnica interpretativa da declaração parcial de inconstitucionalidade, sem redução de texto, ao art. 11, I, “d”, da LC 87/96, justamente para garantir a legalidade da circulação simbólica de mercadorias, para além das movimentações físicas.

Por fim, torna-se imperioso traçar breves diretrizes interpretativas para as diversas modalidades de importação reputadas como legítimas pelo ordenamento jurídico, especialmente as seguintes: importação por conta própria; importação por conta e ordem de terceiro; e importação por conta própria, sob encomenda.

Em relação à importação por conta própria, não há maiores dúvidas acerca do cabimento da exação e da aplicação da regra geral precitada, quer dizer, o sujeito ativo da obrigação tributária é o Estado-membro tributante no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria.

Para além dos julgados supracitados, confira-se também o RE-RG 439.796, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 17.03.2014, assim ementado:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. PESSOA QUE NÃO SE DEDICA AO

2 RAMOS, Ana Amélia Tormin Ramos. Sujeito ativo do ICMS-importação. In: *Revista Tributária das Américas*, São Paulo, a. 1, n. 2, jul./dez. 2010, pp. 101-117, p. 110.

COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL. 'NÃO CONTRIBUINTE'. VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2002. POSSIBILIDADE. REQUISITO DE VALIDADE. FLUXO DE POSITIVAÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO. 1. Há competência constitucional para estender a incidência do ICMS à operação de importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001. 2. A incidência do ICMS sobre operação de importação de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado. 3. Divergência entre as expressões 'bem' e 'mercadoria' (arts. 155, II e 155, §2, IX, a da Constituição). **É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descarteriza, tão-somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria. Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência.** CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA TRIBUTAÇÃO 4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, i da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar. 5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram

convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da “constitucionalização superveniente” no sistema jurídico brasileiro. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual. 6. A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade e da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à LC 114/2002. Recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul conhecido e ao qual se nega provimento. Recurso extraordinário interposto por FF. Claudino ao qual se dá provimento.” (grifos nossos)

Com amparo nos arts. 27 da Lei 10.637/2002; 106, §§2º e 5º, do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro); e 5º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 225/2002, compreende-se a importação por conta e ordem de terceiros como uma prestação de serviços, em que a importadora (*trading company*) promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de mercadoria.

Portanto, na linha jurisprudencial desta Suprema Corte, é imperativo reconhecer a adquirente-contratante como a destinatária legal da operação, sendo assim a importadora de fato e de direito para efeitos fiscais.

A esse respeito, a jurisprudência do STF rechaça a prevalência de eventuais pactos particulares entre as partes envolvidas na importação, quando da definição do destinatário legal e final da mercadoria importada.

Nesse sentido, remete-se a ementa da AI-AgR 816.070, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 1º.02.2011:

“AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA. ESTADO DO ESTABELECIMENTO DO DESTINATÁRIO JURÍDICO. AGRAVO IMPROVIDO. I - Nos termos do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria importada. Precedentes. II - **Na definição do destinatário da mercadoria importada, não devem prevalecer os pactos particulares mantidos entre as partes envolvidas na importação, mas a efetiva destinação do bem importado.** Precedentes. III - Agravo regimental não provido.” (grifos nossos)

Comunga, ainda, desse entendimento a doutrina tributarista. Vejam-se as lições de Luciano Garcia Miguel e Betina Grupenmacher:

“Vale dizer que é a contratante quem pactua a compra e venda internacional, quem tem capacidade econômico-financeira para arcar com o preço dos produtos importados e que presta recursos, para que a trading company possa recolher, em seu nome, os tributos na importação. Portanto, para todos os efeitos fiscais, a importadora de fato e de direito é aquela que contrata os serviços.”³

“Sendo certo que a empresa que é contratada para realizar o despacho aduaneiro não pratica operação mercantil, mas prestação de serviço, não se lhe admite a cobrança do ICMS relativo à importação da qual é mera intermediária, já que a importação ‘por conta e ordem’ a comercial importadora não emprega recursos nem mesmo realiza o contrato de câmbio, apenas ‘viabiliza’ a operação, indicando, expressamente, na

3 MIGUEL, Luciano Garcia. Sujeito Ativo e Sujeito Passivo do ICMS nas Operações de Importação. In: *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, São Paulo, a. III, n. 14, maio/jun. 2013, pp. 117-131, p. 127.

Declaração de Importação, quem é o importador, o qual é o devedor dos tributos incidentes sobre a operação.”⁴

Por outro lado, solução diversa é a descoberta para a chamada “importação por conta própria, sob encomenda”, consoante o disposto no art. 11 da Lei 11.282/2006, resultante da conversão da MP 267/2005, *in verbis*: “A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.”

A diferenciação proposta fica clara com o auxílio da explanação doutrinária de Heleno Taveira Torres, nos seguintes termos:

“Na importação ‘por encomenda’, diversamente, a comercial importadora ou a *trading* não se apresentam como intermediárias ou simples prestadoras de serviços, mas sim como típico caso de ‘importador direto’, adquirente da mercadoria, para venda posterior aos seus encomendantes. Previamente, estes contratam a comercial importadora ou a *trading* para que esta não apenas promova o ingresso e formalize o despacho aduaneiro das mercadorias, além de contratar com os exportadores-vendedores, em atendimento ao pedido do real adquirente. Essas operações deverão ser realizadas com recursos da própria importadora (*trading*), para que promova a posterior revenda ao efetivo adquirente, razão pela qual sequer adiantamentos de recursos de um terceiro (encomendante) podem ser admitidos, na medida que isso poderia caracterizar incapacidade econômica e interposição fraudulenta de pessoas.”⁵

4 GRUPENMACHER, Betina Treiger. O ICMS na Importação em Nome Próprio, por Encomenda e por Conta de Terceiros. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões atuais do Direito Tributário*. 12 v. São Paulo: Dialética, 2008, p. 21.

5 TÔRRES, Heleno Taveira. Importações Diretas, por Encomenda e por Conta e Ordem: Aplicação da AVA, IPI e PIS/Cofins, do ICMS e de Medidas Sancionatórias. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões atuais do Direito Tributário*. 12 v. São Paulo: Dialética, 2008, p. 169.

ARE 665134 / MG

Revela-se claro que, em termos jurídicos, é a importadora (*trading company*) quem incorre no fato gerador do ICMS, sobretudo em relação ao aspecto material da hipótese de incidência do tributo, isto é, a circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio, culminando na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior.

Por conseguinte, há operação mercantil autônoma, na medida em que a atividade econômica precípua da sociedade empresária é a importação de mercadorias, para posterior revenda, ainda que sob encomenda, depois de internalizadas no mercado interno. Portanto, o sujeito ativo é o Estado-membro em que domiciliada ou estabelecida a importadora (*trading company*) que opere por conta própria, sob encomenda.

Em suma, entende-se que o sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.

Nesses termos, entende-se como destinatário legal da operação, em cada hipótese de importação, as seguintes pessoas jurídicas:

a) Na importação por conta própria, a destinatária econômica coincide com a jurídica, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva;

b) Na importação por conta e ordem de terceiro, a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada;

c) Na importação por conta própria, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (*trading company*), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização.

Portanto, o entendimento proposto tem aptidão para abarcar as três hipóteses mais comuns de importação de mercadorias no ordenamento jurídico brasileiro.

APLICAÇÃO DA TESE AO CASO CONCRETO

Como já posto de forma irretocável pelo e. Ministro Joaquim Barbosa, meu antecessor na relatoria do feito, trata-se de *“operação de importação de matéria-prima que será industrializada por estabelecimento localizado no Estado de Minas Gerais, porém desembarçada por estabelecimento sediado no Estado de São Paulo e que é o destinatário do produto acabado, para posterior comercialização”*.

De todo modo, entende-se por conveniente reproduzir os excertos da sentença e do acórdão recorrido pertinentes ao deslinde da controvérsia. De início, constata-se que o juízo da Vara das Execuções Fiscais, de Falências e Concordatas e de Registros Públicos da Comarca de Uberaba asseverou o seguinte:

“Portanto, a despeito do registro contábil no controle de estoque do estabelecimento de Igarapava/SP, não ocorreu a entrada física da mercadoria naquele estabelecimento. A entrada física ocorreu no estabelecimento industrial localizado no território mineiro, no qual ocorreu a única entrega efetivada pelo transportador.

Não bastasse, é fundada a alegação de que a mercadoria era destinada desde o início à unidade fabril mineira, dada sua utilidade como matéria-prima para o fabrico de defensivos agrícolas, estes sim destinados à loja de revenda localizada no território paulista.” (fl. 269)

Demais disso, o Tribunal de origem assim assentou:

“(...) o conjunto probatório dos autos não deixa margem à dúvida, permitindo concluir, com segurança, que o produto importado estava previamente destinado para a unidade fabril mineira, haja vista a sua utilidade como matéria-prima para fabricação de defensivos agrícolas, que seriam, posteriormente, destinados à loja de revenda localizada no território paulista,

configurando a denominada 'importação indireta' (...) O estabelecimento filial localizado em Igarapava, no Estado de São Paulo, figurou, portanto, como mero intermediador da importação" (fls. 341-342)

Do conjunto fático-probatório, tal como estabelecido pelas instâncias ordinárias, colhe-se escorreita qualificação jurídica dos fatos, de modo que nos parece evidente a convergência entre o acórdão recorrido e a jurisprudência desta Corte.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a destinação da mercadoria importada como matéria-prima para a produção de defensivos agrícolas é elemento definidor da fixação do sujeito ativo da obrigação tributária. Isto porque o negócio jurídico em tela tem como vetor a industrialização, por sua vez levada a efeito na territorialidade da parte Recorrida, o Estado de Minas Gerais.

Em suma, conclui-se que o acórdão recorrido não destoia das orientações jurisprudenciais desta Corte, de modo que a irresignação da parte Recorrente não merece prosperar.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário a que se nega provimento.

Ademais, em sede de repercussão geral, proponho a fixação da seguinte tese jurídica ao Tema 520: **"O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio."**

Enfim, proponho a utilização de técnica de declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, ao art. 11, I, "d", da Lei Complementar federal 87/96, para fins de afastar o entendimento de que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas

ARE 665134 / MG

e necessariamente o da entrada física de importado, tendo em conta a legalidade de circulação ficta de mercadoria emanada de uma operação documental ou simbólica, desde que haja efetivo negócio jurídico.

É como voto.

Cópia