

# **Competência tributária do ICMS sobre importação. Destinatário *jurídico* e destinatário *de fato*. Importação *por encomenda e por conta e ordem de terceiros*. Análise da atual jurisprudência do STF.<sup>1</sup>**

*Luiz Gustavo Santana de Carvalho*

**SUMÁRIO:** 1. Contextualização do problema. 2. A atual jurisprudência do STF. 3. Os modelos jurídicos da operação de importação. 4. Da competência tributária. 5. Conclusões.

## **1. Contextualização do problema**

De acordo com a alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, o ICMS incidente sobre a importação é devido “*ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço*”. Por seu turno, ao tratar do tema, a Lei Complementar nº 87/96 determina que a competência tributária referente ao ICMS incidente sobre a importação é definida em função da entrada física no estabelecimento *importador*, ou seja, o imposto é devido ao Estado onde está localizado o estabelecimento no qual se opera a *entrada física* do bem importado.

A controvérsia sobre o tema surge por conta dos benefícios tributários concedidos no âmbito estadual em relação do ICMS incidente sobre a importação, especialmente quando não aprovados pelo CONFAZ. Com isto, as empresas importadoras acabam optando por praticar suas operações de importação através dos portos e aeroportos localizados nos Estados que concedem tais benefícios, o que desperta a fúria dos Estados que tradicionalmente serviam à tais operações, porque vêem sua arrecadação tributária aduaneira diminuir substancialmente. Eis aí um dos cenários da chamada “guerra fiscal”.

Nesse contexto, também devem ser consideradas as fraudes praticadas por importadores ditos “de fachada”, cujas operações são desconsideradas pelo fisco, na busca dos que se beneficiam indevidamente com tais atividades, exigindo-se a integralidade dos tributos que entende lhe ser devido. É aqui, especialmente, que tomam relevo os seguintes conceitos: destinatário *jurídico*, destinatário *de fato*, *real* destinatário, *real* importador, *falso* destinatário, *falso* importador, importador *jurídico*, importador *de fato*, etc.

---

<sup>1</sup> CARVALHO, L. G.S. *Competência tributária do ICMS sobre importação. Destinatário jurídico e destinatário de fato. Importação por encomenda e por conta e ordem de terceiros. Análise da atual jurisprudência do STF*. In Revista de Direito Tributário, nº 115. São Paulo: Malheiros e IDEPE, p. 174-183, 2012.

Para melhor esclarecer e contextualizar a questão, é oportuno tomar os seguintes exemplos hipotéticos:

Exemplo 1: *Determinada empresa importadora sediada na capital do Estado de São Paulo, sem filiais no Brasil, é contratada por uma empresa comercial sediada na capital do Estado de Minas Gerais para importar por encomenda determinada quantidade de perfumes e cosméticos. A empresa importadora paulista celebra contrato de importação com fornecedor estrangeiro sob o regime free on board (FOB). O navio transportador, contratado pela importadora paulista, atraca inicialmente na cidade de Maceió, onde os produtos importados são desembarcados, fazendo-se uso de benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Alagoas em relação ao ICMS-importação. Em seguida, o navio segue para o porto de Santos (SP), onde os produtos importados são desembarcados do navio e imediatamente embarcados em um caminhão – sem entrar no estabelecimento do importador paulista –, que segue direto para o estabelecimento da empresa comercial mineira.*

Exemplo 2: *Determinada indústria sediada em Belo Horizonte (MG), com filial em Manaus (AM), importa por conta e ordem própria um determinado equipamento destinado ao seu ativo fixo, para uso na sua sede. Todavia, o equipamento foi desembarcado em Manaus (AM), com os benefícios fiscais (ICMS-importação) ali concedidos, por meio de sua filial, que registrou o equipamento no seu ativo fixo. Em seguida, poucos dias após essa entrada física na filial amazonense, o equipamento foi transferido para o estabelecimento sede, em Belo Horizonte (MG), para o uso planejado. O Estado de Minas Gerais tem competência para dispor sobre o ICMS-importação dessa operação?*

Em tais casos, por exemplo, qual o Estado que possui competência tributária para dispor sobre o ICMS incidente sobre a importação? É esta a questão que se busca solucionar.

## **2. A atual jurisprudência do STF**

Buscando solucionar as demandas existentes no contexto da chamada “guerra fiscal”, na hipótese aqui tratada, o Supremo Tribunal Federal vem firmando sua jurisprudência no sentido de que o ICMS incidente sobre a importação é devido ao Estado onde está localizado o destinatário **jurídico** do bem importado, sendo irrelevante o local do seu desembarço para a identificação da competência tributária. É o que se vê da leitura das decisões mais recentes sobre o tema (14.09.2010), *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. Segundo orientação firmada por esta Corte, o sujeito ativo do ICMS incidente sobre operações de importação de mercadorias é o estado (ou o Distrito Federal) em que localizado o destinatário jurídico do bem. 2. Destinatário jurídico não se limita ao estabelecimento em que houve a entrada física do bem. Necessidade de interpretação do contexto fático-legal. 3. Existentes duas operações distintas, ambas tributadas (a primeira de entrada do bem estrangeiro em território nacional, a segunda de remessa interestadual), descabe, sem indicação precisa de elementos comprobatórios de fraude, dolo ou simulação, descabe modificar a conclusão a que chegou o Tribunal de origem. 4. A princípio, questões relativas à concessão pretensamente inconstitucional de benefícios fiscais devem ser resolvidas pelos instrumentos federativos, judiciais ou extrajudiciais, sem que os entes federados busquem soluções individuais, circunscritas à sua autonomia e em franca divergência com os ideais de convivência harmônica e de segurança jurídica emanados da Constituição. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (AI 653654 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-09 PP-01917)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEIÇÃO ATIVA. ESTADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO JURÍDICO DAS MERCADORIAS. 1. Segundo orientação firmada por esta Corte, nas operações das quais resultem a importação de bem do exterior, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS é devido ao estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico do bem, pouco importando se o desembarço ocorreu por meio de ente federativo diverso. 2. A pesquisa sobre o "destinatário jurídico" não se esgota no exame formal da estrutura ou do modelo de importação ou de negócios adotado. Outros dados, como a utilização a ser dada

***ao bem e posteriores operações de circulação**, tributadas ou não, são relevantes para desate da controvérsia. No caso em exame, a própria empresa-agravante reconhece que o destinatário dos bens, entidade que iria dar-lhes função econômica, estava localizado em Taubaté/SP. Nesse sentido, competia à parte-agravante indicar a legitimidade do estabelecimento formalmente apontado como importador, fosse ela econômica, de propósito negocial ou jurídica. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 600559 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01633)*

(grifos nosso)

Como se vê, aos olhos do STF, a identificação do destinatário *jurídico* não se esgota no exame formal da estrutura/modelo da importação ou do negócio adotado e pressupõe a análise (i) das operações posteriores à importação e (ii) da legitimidade econômica, além do propósito negocial ou jurídico. Com isto, a análise não se limita à verificação do estabelecimento em que houve a *entrada física* do bem.

Em outra decisão, o STF já firmara (16.03.2010) que o destinatário *jurídico* não coincide necessariamente com o destinatário *físico* do bem importado. A identificação do destinatário *jurídico*, que pode ser ou não o destinatário *físico*, é casuística e “*depende da classificação jurídica atribuída ao quadro fático*” (sic), devendo-se levar em conta os critérios econômico-jurídicos, *in verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. DESTINATÁRIO JURÍDICO DA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA ATRIBUÍDA AO QUADRO FÁTICO. 1. O sujeito ativo do ICMS incidente sobre operações de importação é o ente federado (estados ou Distrito Federal) em que localizado o **destinatário jurídico da avença**. 2. A identificação do destinatário jurídico da operação de importação depende da **classificação jurídica***

**atribuída ao quadro fático**. O acórdão recorrido não estabeleceu o **destinatário físico** dos bens importados como critério para identificar o sujeito ativo do ICMS. Em sentido contrário, o Tribunal de origem adotou **critérios econômico-jurídicos** para concluir que a empresa-agravante era a destinatária real das operações. Nesse sentido, o acórdão recorrido está em **consonância com a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal**. 3. A empresa-agravante não conseguiu afastar a classificação jurídica atribuída pelo acórdão recorrido às operações de importação. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 430372 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 16/03/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-07 PP-01541)

(grifo nosso)

Dito isto, indaga-se: no Exemplo 1, dado linhas atrás, quem seria o tal destinatário *jurídico* do bem importado: a importadora paulista ou a empresa comercial mineira? Seguindo a orientação jurisprudencial do STF, a única certeza é a de que, *in casu*, o ICMS incidente sobre a importação não seria devido ao Estado de Alagoas, onde o desembaraço ocorreu, já que nenhum dos sujeitos envolvidos na operação nacional possui estabelecimento naquele Estado.

Pois bem, eliminada a primeira hipótese, onde ocorreu o desembaraço, ainda persiste uma dúvida: *in casu*, o ICMS incidente sobre a importação é devido ao Estado de São Paulo ou ao Estado de Minas Gerais?

E no Exemplo 2, como fica a questão? O ICMS incidente sobre a importação é devido ao Estado do Amazonas ou ao Estado de Minas Gerais?

Considerando o teor das decisões transcritas acima, responder tais indagações não é tarefa fácil. Trata-se de questão complexa. A solução não é tão simples como possa parecer, mesmo diante das reiteradas decisões do STF, que utiliza como critério a identificação do destinatário *jurídico*. Isto porque, a meu ver, o STF faz certa confusão quanto aos elementos necessários para identificar esse sujeito: o tal destinatário *jurídico* do bem importado.

É que, ao fundamentar sua assertiva (“o imposto cabe ao Estado onde localizado o destinatário *jurídico* do bem importado”), o STF já havia destacado (13.10.2009) que “não

*devem prevalecer os pactos firmados entre as partes envolvidas na importação” (sic) na identificação do destinatário jurídico, mas a efetiva destinação do bem, in verbis:*

*TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA. I - Nos termos do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria importada. II - Na definição do destinatário da mercadoria importada, não devem prevalecer os pactos particulares mantidos entre as partes envolvidas na importação, mas a efetiva destinação do bem importado. III - Inviável recurso extraordinário para rever a análise do conjunto fático-probatório realizada no Tribunal de origem, no tocante à definição do efetivo destinatário da mercadoria importada. Incidência da Súmula 279 do STF. IV - Precedentes. V - Agravo regimental não provido. (RE 590243 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 13/10/2009, DJe-213 DIVULG 12-11-2009 PUBLIC 13-11-2009 EMENT VOL-02382-06 PP-01222 LEXSTF v. 31, n. 372, 2009, p. 249-254)*

(grifo nosso)

Ora, antes o STF afirmou que o critério era o da efetiva destinação do bem (13.10.2009), mas agora afirma que o destinatário *jurídico* não coincide necessariamente com o destinatário *físico* do bem importado (16.03.2010) e que a análise não se limita à verificação do estabelecimento em que houve a *entrada física* do bem (14.09.2010). Parece haver aí uma contradição entre tais assertivas.

Cotejando a decisões proferidas no ano de 2010 com as anteriores, não se pode afirmar que o STF mudou sua posição, mas, em verdade, que tentou elucidar melhor a questão. Todavia, não obteve sucesso nessa tarefa, no meu sentir.

Em que pese ter, acertadamente, afirmado que a identificação do destinatário *jurídico* se dá em função de uma questão fática (no plano dos fatos), o STF pretende utilizar um único critério sem levar em conta que existem modalidades distintas de importação, sujeitas a regimes jurídicos distintos.

### 3. Os modelos jurídicos da operação de importação

Positivando a tradição mercantil internacional, o sistema jurídico vigente autoriza a prática de duas espécies distintas de operações de importação: (i) *por conta e ordem própria* (importação *direta*) e (ii) *por conta e ordem de terceiros*<sup>2</sup>.

Na primeira hipótese, da importação *por conta e ordem própria* (importação *direta*), uma empresa nacional (*importador*) celebra contrato de importação diretamente com um fornecedor estrangeiro, sem qualquer intermediação, com os seus próprios recursos e assumindo os riscos do negócio, para (i) seu *uso/consumo*, para (ii) *revenda* no mercado nacional a um *terceiro adquirente*<sup>3</sup>, seja ele consumidor final ou revendedor do produto, ou (iii) *sob encomenda*<sup>4</sup> de um terceiro (*encomendante*).

Assim, por exemplo, uma indústria nacional (*importador*) pode importar *por conta e ordem própria* (importação *direta*) determinada matéria prima necessária ao seu processo de industrialização (*consumo*) ou determinado bem destinado ao seu ativo fixo (*uso*), sem qualquer intermediação, com os seus próprios recursos e assumindo os riscos do negócio.

Do mesmo modo, uma empresa comercial nacional (*importador*) pode importar *por conta e ordem própria* (importação *direta*) determinado produto para *revenda*<sup>5</sup> no mercado nacional (varejo ou atacado) a *terceiros adquirentes*<sup>6</sup> eventualmente interessados, ou *sob encomenda* de um terceiro *encomendante*.

Esse modelo, portanto, envolve apenas dois agentes: o vendedor (fornecedor estrangeiro) e o comprador nacional (*importador*). As operações eventualmente praticadas na seqüência, entre o comprador (*importador*) e terceiros, são autônomas em relação à importação, não se confundindo com ela, porque distintas.

Do ponto de vista do direito privado, a operação de importação *por conta e ordem própria* (importação *direta*) destinada a *uso/consumo* se esgota na tradição do produto importado ao *importador*, que, nesta modalidade, corresponde ao próprio comprador nacional (*adquirente*

<sup>2</sup> Vide art. 1º da IN-SRF nº 225/02 e inciso I do § 1º do art. 12 da IN-SRF nº 247/02.

<sup>3</sup> A qualificação de *terceiro adquirente* aqui se dá em relação ao importador (*adquirente originário*), e não em relação ao fornecedor estrangeiro.

<sup>4</sup> Vide art. 1º da IN-SRF nº 634/06.

<sup>5</sup> Nessa hipótese, da importação *direta* para *revenda* (*sob encomenda* ou não), as importadoras são comumente chamadas de *tradings*.

<sup>6</sup> Reitere-se que a qualificação de *terceiro adquirente* aqui se dá em relação ao importador (*adquirente originário*), e não em relação ao fornecedor estrangeiro.

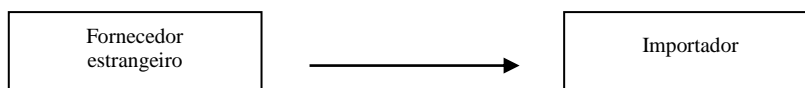
*originário*). E, nesta hipótese, o produto importado deve necessariamente entrar fisicamente no estabelecimento do importador, sob pena de restar caracterizada uma fraude.

Por outro lado, se após praticar a operação de importação *por conta e ordem própria* (importação *direta*) o *importador* promove a *revenda* ou *entrega da encomenda*, ele materializa uma nova operação de circulação de mercadoria, praticada no mercado interno com o *terceiro adquirente* ou *encomendante*, respectivamente.

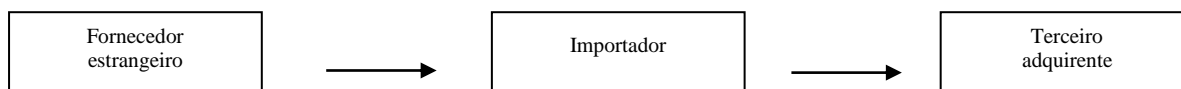
Neste caso, se destinado à *revenda* ou *encomenda*, a entrada física do bem importador no estabelecimento do *importador* não é condição da validade e legitimidade da operação. Em tais hipóteses, é possível que o produto importado, após desembarcar, siga diretamente para o estabelecimento do *terceiro adquirente*<sup>7</sup> ou *encomendante*, respectivamente, sem passar pelo estabelecimento do *importador* (*adquirente originário*).

Dito isto, para facilitar a compreensão das assertivas aqui postas, é possível representar graficamente a circulação jurídica do bem importado na operação de importação *por conta e ordem própria* (importação *direta*) da seguinte forma:

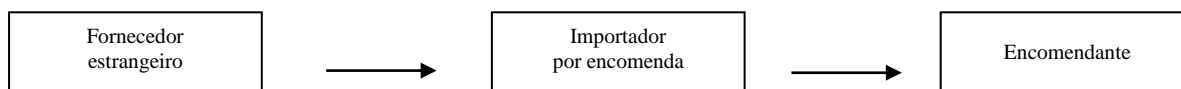
*Importação por conta e ordem própria para uso/consumo*



*Importação por conta e ordem própria para revenda*



*Importação por conta e ordem própria por encomenda*



<sup>7</sup> Reitera-se que a qualificação de *adquirente* aqui se dá em relação ao importador, e não em relação ao fornecedor estrangeiro.



Na segunda hipótese, da importação *por conta e ordem de terceiros*, uma empresa nacional (*importador*) é contratada por um terceiro (*adquirente*) para, com recursos deste, figurar como seu *intermediário* ou *mandatário* numa a operação de importação<sup>8</sup>.

Desse modo, por exemplo, considerando a burocracia intrínseca aos procedimentos aduaneiros e alfandegários, muitas empresas não conseguem importar diretamente (por conta e ordem própria) os produtos de seu interesse ou simplesmente optam em não fazê-lo diretamente. Assim, na condição de *terceiros adquirentes*<sup>9</sup>, compram os produtos postos à venda pelas *tradings* (importados por conta e ordem destas) ou, na condição de *adquirentes originários*<sup>10</sup>, contratam importadores *intermediadores* ou *mandatários*, que importam tais produtos por conta e ordem destes *encomendantes*<sup>11</sup>.

Via de regra, os *importadores* que figuram como *intermediadores* ou *mandatários* da importação *por conta e ordem de terceiro* se obrigam a, em nome dos *mandantes* (*adquirentes* propriamente ditos), praticar atos relacionados com a transação comercial (cotação de preços, intermediação comercial, etc).

Todavia, as diligências juntos aos órgãos aduaneiros e alfandegários, especialmente o despacho aduaneiro, é praticado em nome do próprio importador *intermediador* ou *mandatário*, em que pese se tratar de mercadoria adquirida pelo *mandante*, que custeia a importação e assume os riscos do negócio. É esse o tratamento dado pela Receita Federal do Brasil sobre o caso, *in verbis*:

**Instrução Normativa SRF n° 225, de 18/10/2002**

*Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de **pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros** será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

*Parágrafo único. Entende-se por **importador por conta e ordem de terceiro** a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho*

---

<sup>8</sup> Nesta modalidade de importação, o *mandante* figura como *adquirente originário*, não como *terceiro adquirente*, nem como *encomendante*.

<sup>9</sup> Reitera-se que a qualificação de *terceiro adquirente* aqui se dá em relação ao importador (*adquirente originário*), e não em relação ao fornecedor estrangeiro.

<sup>10</sup> Reitera-se que nesta modalidade de importação, o *mandante* figura como *adquirente originário*, não como *terceiro adquirente*, nem como *encomendante*.

<sup>11</sup> Hipótese de importação *por conta e ordem de terceiros*.

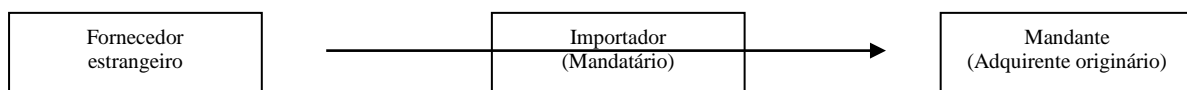
*aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.*

(grifo nosso)

O fornecedor estrangeiro contrata com o *mandante (adquirente originário)*, por intermédio e com a participação do *importador (mandatário)*, que pratica atos em nome daquele. O *importador (mandatário)*, aqui, figura como mero *prestador de serviço*, contratado pelo *mandante*. Trata-se de hipótese de *intermediação comercial*, em que a operação é praticada por *interposta pessoa*.

Dito de outro modo, pagando o preço ajustado pela prestação de serviços de intermediação, o *mandante* contrata o *importador* para, “sem dor de cabeça” e ou qualquer preocupação, receber o produto importado diretamente no seu estabelecimento (loja, armazém, depósito, etc), o que pode ser representado graficamente da seguinte forma:

#### *Importação por conta e ordem de terceiros*



Assim, este segundo modelo envolve três agentes: o vendedor (fornecedor estrangeiro), o comprador (*mandante*) e o *intermediário (importador)*. E, do ponto de vista da importação, isto é, da circulação jurídica (transmissão de propriedade) do bem importado, pode-se dizer que há uma única operação entre esses três agentes.

É comum, no discurso jurídico e fora dele, atribuir ao *adquirente (mandante)* na importação por conta e ordem de terceiro a qualificação de *importador de fato* ou de *verdadeiro importador*. Todavia, do ponto de vista técnico, tais qualificações são impróprias e só contribuem para a perpetuação da ambigüidade dos signos utilizados e para a obscuridade do tema.

Enfim, como se vê, as modalidades de importação em destaque são distintas e, por isto, se submetem a regimes jurídicos também distintos, inclusive o tributário.

#### 4. Da competência tributária

Isto posto, a controvérsia acerca da competência tributária estadual para dispor sobre o ICMS incidente sobre a importação deve levar em conta tal distinção, o que significa dizer que haverá uma solução diversa para cada caso, ou seja, para cada modalidade de importação. Não é possível buscar resolver essa questão com a utilização de um critério único.

É exatamente por isto que, a meu ver, está acertada a orientação jurisprudencial do STF quando afirma que:

- i) é irrelevante o local do seu desembaraço para a identificação da competência tributária;
- ii) a identificação do destinatário *jurídico* pressupõe a análise das operações posteriores à importação e não se esgota no exame formal da estrutura/modelo da importação ou do negócio adotado;
- iii) a análise não se limita à verificação do estabelecimento em que houve a *entrada física* do bem;
- iv) o destinatário *jurídico* não coincide necessariamente com o destinatário *físico* do bem importado; e que
- v) a identificação do destinatário *jurídico*, que pode ser ou não o destinatário *físico*, é casuística e “*depende da classificação jurídica atribuída ao quadro fático*” (sic).

Creio que, para o STF, a competência tributária é identificada em função da modalidade da importação em questão, se *por conta e ordem própria* (importação *direta*) ou *por conta e ordem de terceiros*, ainda que não o tenha afirmado expressamente, mas implicitamente, especialmente quando afirma que a identificação do destinatário *jurídico* é casuística e “*depende da classificação jurídica atribuída ao quadro fático*”. E essa tal “*classificação jurídica atribuída ao quadro fático*” consiste exatamente em identificar o modelo jurídico eleito pelas partes envolvidas na operação.

Penso que, ao analisar uma operação de importação *por conta e ordem própria* (importação *direta*), o STF decidiu intuitivamente que o *destinatário jurídico e econômico* (cujo local do

estabelecimento serve de critério para a identificação da competência tributária estadual) é o próprio *importador*, que arca com todos os custos da importação<sup>12</sup>. Diversamente, na importação *por conta e ordem de terceiro*, o *importador* figura como mero “prestador de serviço”, daí porque o local do seu estabelecimento não serve de critério para a identificação da competência tributária estadual. É o que se percebe da leitura do voto condutor do RE 430.372 AgR, *in verbis*:

#### VOTO

(...)

*Assim, o acórdão não reconheceu, pura e simplesmente, o local do destino físico final da mercadoria como critério para identificação do sujeito ativo do tributo. Em sentido diverso, o Tribunal apreciou a prova dos autos, para concluir que a empresa-agravante era a destinatária jurídica e econômica dos bens (critério jurídico-econômico, “arcar com todos os custos de importação”).*

*Ocorre que a empresa-agravante não conseguiu afastar a classificação jurídica atribuída pelo acórdão recorrido às operações de importação, ou seja, de que o destinatário jurídico das operações era o próprio contribuinte (utilização de empresas de importação e exportação apenas como “prestadora de serviços” – Relatório Fiscal – fls. 59).*

*Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.*

*Min. Joaquim Barbosa (Relator)*

Não se pode olvidar que as partes são livres para escolher, legítima e validamente, o modelo jurídico de seu interesse na contratação de uma operação de importação. Todavia, uma vez escolhida a estrutura jurídica, dentre as várias possibilidades oferecidas pelo sistema do direito positivo, deve haver uma conformidade entre o modelo eleito e o plano dos fatos.

Não havendo tal conformidade, restará materializada uma mentira e, conseqüentemente, uma simulação quanto ao modelo jurídico eleito, que não deverá ser levado em conta para fins

---

<sup>12</sup> Elemento que caracteriza a operação como importação *por conta e ordem própria* (importação direta).

tributários. Por outro lado, considerando que a obrigação tributária decorre do fato tributário (§ 1º do art. 113 do CTN), uma vez praticada a operação nos moldes em que contratada, a opção das partes envolvidas há de ser levada em conta na identificação da competência tributária em relação ao ICMS incidente sobre a importação.

Portanto, apesar da indispensável análise do quadro fático, o critério é e será sempre jurídico (e não econômico)<sup>13</sup>, ou seja, o local do destinatário *jurídico* do bem importado.

Como se vê, não é possível solucionar o problema na literalidade da alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988. É preciso interpretá-la adequadamente. Nesse giro, construindo um sentido possível para o signo *destinatário* ali consignado, estou certo de ser possível afirmar, preliminarmente, o seguinte:

- i) na operação de importação *por conta e ordem própria* (importação *direta*) para *uso/consumo*, o ICMS incidente sobre a importação é devido ao Estado onde está localizado o estabelecimento *importador*;
- ii) na operação de importação *por conta e ordem própria* (importação *direta*) para *revenda* ou *por encomenda*, o ICMS incidente sobre a importação também é devido ao Estado onde está localizado o estabelecimento *importador*. E a *revenda* ou a *entrega da encomenda* configuram outro fato tributável pelo ICMS (≠ ICMS-importação)<sup>14</sup>;
- iii) na operação de importação *por conta e ordem de terceiros*, o ICMS incidente sobre a importação é devido ao Estado onde está localizado o estabelecimento do *mandante*, e não onde está localizado o estabelecimento *mandatário* (*importador*), que figura como mero *prestador de serviços* ao *mandatário*, numa típica *intermediação comercial* (operação praticada por interposta pessoa). E a entrega do bem ao mandante pelo mandatário não constitui novo “fato gerador” do ICMS, porque representa atividade-meio da própria prestação do seu serviço de intermediação.

---

<sup>13</sup> Nesse sentido, refutando a interpretação econômica na aplicação do direito, ver CARVALHO, Paulo de Barros. *O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinariedade*, disponível em [http://www.barroscarvalho.com.br/art\\_nac/absurdo\\_interpretacao.pdf](http://www.barroscarvalho.com.br/art_nac/absurdo_interpretacao.pdf), acessado em 26/11/2010.

<sup>14</sup> Nesse sentido, ver o julgado do STF no AI 653654 AgR, onde está consignado que “*existentes duas operações distintas, ambas tributadas (a primeira de entrada do bem estrangeiro em território nacional, a segunda de remessa interestadual)*”(sic).

Desse modo, no Exemplo 1, dado no início deste breve ensaio, que envolve o desembaraço em Maceió (AL) e as empresas paulista e mineira, pode-se concluir que, em se tratando de importação *por conta e ordem própria por encomenda* (importação *direta*), o ICMS incidente sobre a importação é devido ao Estado de São Paulo, onde está localizado o estabelecimento *importador* (*adquirente originário*). E a *entrega da encomenda à encomendante* mineira configura fato tributável pelo ICMS nacional ( $\neq$  ICMS-importação), sobre a operação interestadual.

Todavia, em relação ao Exemplo 2, que envolve uma operação de importação *por conta e ordem própria* (importação *direta*) de equipamento para *uso*, que transita entre a filial (Manaus, AM) e a sede (Belo Horizonte, MG) do mesmo *importador*, o problema deve ser analisado sob outra perspectiva, mas sem afastar a assertiva de que “*na operação de importação por conta e ordem própria (importação direta) para uso/consumo, o ICMS incidente sobre a importação é devido ao Estado onde está localizado o estabelecimento importador (adquirente originário)*”.

Neste caso, se o equipamento transitou, física e juridicamente, pela filial e sede do (único) *importador*, pode-se dizer que ambos os estabelecimentos funcionaram como estabelecimento *destinatário*, aqui empregado em sentido amplo.

Com isso, evidencia-se um verdadeiro conflito de competências tributárias entre os Estados do Amazonas e de Minas Gerais, por conta de sobreposição do poder tributante que lhes é outorgada, já que a Constituição Federal de 1988 determina que o ICMS incidente sobre a importação é devido ao Estado onde estiver situado o *estabelecimento* do destinatário da mercadoria, que pode ser qualquer um dos dois (sede ou filial).

A solução para tal conflito deve ser buscada, portanto, na legislação complementar, à luz do que determina o inciso I do art. 146 da Constituição Federal de 1988. E, nesse contexto, a Lei Complementar nº 87/96 determina que o ICMS incidente sobre a importação é devido ao Estado onde está localizado o *estabelecimento* no qual se opera primeiramente a *entrada física* do bem importado. Isto significa dizer que, no Exemplo 2, o ICMS-importação é devido ao Estado do Amazonas, onde primeiramente se deu a entrada *física* do equipamento importado.

Acredito que, em relação a este último caso, a opção do legislador não foi a mais justa, já que o equipamento importado só é utilizado/consumido no estabelecimento sede do importador,

localizada em Belo Horizonte (MG). O critério eleito poderia ter sido este (utilização/consumo), mas não foi. Contudo, a livre opção manifestada pelo legislador complementar deve ser fielmente respeitada e observada pelo aplicador do direito.

## 5. Conclusões

O tema é complexo e ainda não está solucionado. A doutrina<sup>15</sup> e a jurisprudência precisam avançar na análise da questão, percebendo que não há uma única resposta, mas sim uma para cada modalidade de importação.

Ao decidir alguma demanda sobre o tema, o órgão julgador deve inicialmente fixar o quadro fático-probatório do caso, indicando se a hipótese é de importação *por conta e ordem própria* (importação *direta*) – ainda que sob encomenda – ou *por conta e ordem de terceiro*. Não se admite indicar quem seria o destinatário *jurídico* o bem importador sem, antes, definir a modalidade de importação posta sob julgamento. Do contrário, as ambigüidades, vaguidades, incertezas, imprecisões e confusões persistirão.

Por seu turno, cabe a cada uma das partes envolvidas numa dada importação prestar corretamente as informações exigidas pelo fisco e cumprir adequadamente os deveres instrumentais que lhes são impostos, para evitar incertezas quanto à licitude da operação praticada decorrente de uma suposta desconformidade entre os fatos materializados e a estrutura jurídica eleita pelas partes.

Com estas breves linhas, espero ter contribuído, de algum modo, para a solução da controvérsia sobre o tema.

Dezembro de 2010.

**L. Gustavo Carvalho**

[lgsilva@usp.br](mailto:lgsilva@usp.br)

---

<sup>15</sup> Sobre o tema, ver (i) CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2007; (ii) CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário Linguagem e Método*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009; (iii) MELO, José Eduardo Soares. *ICMS – Teoria e Prática*. 8ª edição. São Paulo: Dialética, 2005; e (iv) TÔRRES, Heleno Taveira. *A hipótese do ICMS sobre Operações Mercantis na Constituição e a Solução de Conflitos Normativos in Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.