

# SUJEIÇÃO ATIVA DO ICMS-IMPORTAÇÃO NAS MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO “DIRETA” E “INDIRETA”.

Demetrius Nichele Macei<sup>1</sup>  
Lourenço de Miranda Freire Neto<sup>2</sup>  
Maurício Tesseroli Miot<sup>3</sup>  
Gustavo Kfour<sup>4</sup>

## Resumo

O aquecimento do comércio exterior, fruto do expansionismo da economia global tido na última década, trouxe consigo benefícios econômicos e, principalmente, questionamento em âmbito interno no procedimento de nacionalização e, conseqüentemente, na tributação das mercadorias importadas. Diante disso, traz-se um breve apanhado doutrinário e jurisprudencial sob um ponto específico: *qual seria o critério relevante para definir a sujeição ativa do ICMS-Importação nas modalidades de importação “direta” e “indireta”*. Adotando um raciocínio jurídico multidisciplinar, conceitos do Direito Aduaneiro, tais como as importações por “*conta e ordem*”, “*encomenda*” e “*conta própria*”, entre outros, cingiram-se à presente análise. Ainda, buscar-se-á traçar um conceito do que seria uma importação indireta para os tribunais superiores e se sua caracterização afeta a definição da sujeição ativa do ICMS-Importação.

**Palavras-chave:** ICMS-Importação, revenda, critérios de definição, importações direta e indireta.

---

<sup>1</sup> Professor de Direito Tributário na graduação, especialização e mestrado na Faculdade de Direito Curitiba, (UNICURITIBA) – Curitiba – PR, (Brasil). E-mail: demetriusmacei@gmail.com

<sup>2</sup> Doutorando em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Mestre em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Bacharel em Direito pela Universidade Federal da Paraíba. Professor da Universidade Federal da Paraíba - licenciado para tratar de assuntos particulares. Professor Assistente e Coordenador de Educação Continuada na Universidade Presbiteriana Mackenzie.

<sup>3</sup> Advogado. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário Curitiba (UNICURITIBA). Pós-graduado em Direito e Processo Tributário Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC/PR). Mestrando em Direito Empresarial (Direito Tributário) pelo Centro Universitário Curitiba (UNICURITIBA).

<sup>4</sup> Investigador, membro dos grupos de pesquisa Cidadania Empresarial no Século XXI – UNICURITIBA – Brasil, e integrante do grupo de Pesquisa Internacional – REDTH (Rede de Estudos em Direitos Humanos e Transnacionalidade).

## 1. INTRODUÇÃO

Preliminarmente, para que se entenda a origem do problema que se pretende analisar, importante destacar um ponto dentro do atual cenário econômico do país. Com o crescimento em escala global do volume de produção de bens e serviços, as empresas acabam atuando muito além dos limites físicos de seus estabelecimentos.

Diante disso, considerando que o comércio internacional lastreia-se precipuamente pela importação e exportação, com o intuito de aperfeiçoar a atividade regulatória: *tributária* e *não tributária*, o Estado sentiu a necessidade de criar novas figuras e conceitos, cuja matriz é objeto do presente estudo e advém do ponto de intersecção didático que há entre o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro.

Em âmbito nacional, as empresas que, na consecução de suas atividades sociais, promovem importações, seja por conta própria ou por meio de uma intermediária, encontram-se sujeitas à legislação fiscal vigente e ao recolhimento, dentre outros, do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, instituído pelo art. 155, II, “*in fine*”, da CF, e reforçado pelo art. 155, § 2º, IX, a, do mesmo Diploma Supremo.

Assim, conforme será demonstrada ao longo deste artigo, de acordo com o dispositivo constitucional acima mencionado, realizada juridicamente a importação, nasce, no exato momento do registro da declaração de importação ou desembaraço aduaneiro – critério temporal, a obrigação jurídica tributária da importadora – destinatária jurídica do bem – pelo pagamento do ICMS e o direito de crédito à pessoa política (estado ou Distrito Federal) **onde estiver localizado o estabelecimento do importador e, em alguns casos, onde estiver localizado o destinatário final da mercadoria importada.**

No entanto, alguns estados da federação, valendo-se de interpretações equivocadas sobre os dispositivos constitucionais e legais (*stricto sensu*) que regem a matéria, exigem o ICMS-Importação sobre as importações, sem que para isso seja o legítimo sujeito ativo da relação jurídica tributária, utilizando-se de critérios incompatíveis com uma interpretação

sistemática, e, conseqüentemente, extraindo do texto legal uma norma jurídica tributária questionável do ponto de vista jurídico-tributário.

Por essa razão, encontrou-se aspiração para estudar o tema e elaborar o presente artigo, com o intuito de responder a seguinte pergunta: *qual é o critério determinante para definir a sujeição ativa do ICMS-Importação nas modalidades de importação “direta” e “indireta”?*

A discussão que envolve a temática não é nova, porém, não está pacificada na doutrina e na jurisprudência. Todavia, cabe referir que a questão a seguir enfrentada, foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal, dentre outros, no âmbito dos Recursos Extraordinários: nº 396.859, da Relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence; nº 299.079, da Relatoria do Ministro Carlos Britto; nº 268.586, da Relatoria do Ministro Marco Aurélio de Mello; nº 590.243, da Relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski; nº 405.457, da Relatoria do Ministro Joaquim Barbosa e, recentemente, o nº 611.576, da Relatoria do Ministro Luiz Fux – DJE 09.05.2013. Também, o Superior Tribunal de Justiça, a propósito de litígios referentes à definição do sujeito ativo em tema de tributabilidade, mediante ICMS, de produtos importados (LC nº 87/96, art. 11, inciso I, alíneas ‘d’ e ‘e’), possui inúmeros julgados dos quais se destacam o REsp nº 256.814, da Relatoria da Ministra Nancy Andrighi; REsp nº 282.262, da Relatoria do Ministro Francisco Falcão; AGRG no REsp nº 1.199.325/SP, da Relatoria do Ministro Humberto Martins e REsp nº 226.134, da Relatoria do Ministro João Otávio Noronha.

Alguns dos julgados acima mencionados serão analisados, inclusive, de modo a extrair os critérios utilizados pela jurisprudência para descaracterizar uma importação “direta” e enquadrá-la como “indireta”.

## **2. LEGISLAÇÃO**

Prescreve o art. 155, II, “in fine”, e § 2º, IX a, da CF:

*“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;*

(...)

§ 2.º 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;”

Em âmbito *infra* constitucional tem-se a Lei complementar 87/96, art. 11, I, “d”:

“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.

Percebe-se assim, diante de interpretação literal/exegética e simplista dos dispositivos acima mencionados, que há, aparentemente, um conflito de normas. De um lado o art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF, que trata do domicílio ou do destinatário (jurídico); e de outro a LC nº 87/96 (art. 11, I, “d”), que menciona a entrada física no estabelecimento.

No entanto, utilizando-se de uma interpretação hermenêutica sistemática, ver-se-á que o conflito é facilmente dirimido.

### **3. DA IRRELEVÂNCIA DO “INGRESSO FÍSICO” DA MERCADORIA IMPORTADA NO ESTABELECIMENTO IMOPORTADOR PARA LEGITIMAR O SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA – ICMS – IMPORTAÇÃO**

Inicialmente, cumpre demonstrar que o *ingresso físico* da mercadoria importada no estabelecimento importador, para determinar a legitimidade ativa para cobrança do ICMS-Importação é irrelevante e incompatível com o critério material do tributo, pois a

materialização do respectivo fato jurídico tributário tipifica a entrada jurídica e não física no estabelecimento do importador (HOHMANN, 2009. p. 177).

### 3.1 Do Entendimento Doutrinário Especializado

Conforme já destacado anteriormente a alínea “d” do art. 11 da Lei Complementar 87/96, é conflitante com a norma constitucional e, a depender da interpretação, com a própria lei complementar, quando condiciona a implementação do critério espacial do ICMS-Importação à entrada física do bem importado.

Por isso, neste capítulo buscar-se-á trazer a lume o posicionamento defendido pela doutrina especializada com relação à irrelevância do ingresso físico da mercadoria no estabelecimento do importador para legitimar o sujeito ativo da obrigação tributária do ICMS-Importação.

No apoio em valioso magistério doutrinário de (MELLO, 2008, p.318):

*“O ICMS não incide sobre a mera entrada física de bem ou mercadoria no País, e não se torna devido pelo simples ingresso físico no estabelecimento ou domicílio do importador. A titularidade do imposto (sujeito ativo da relação fiscal) não cabe singelamente a qualquer Estado na forma prevista em lei complementar, seja em razão da origem ou do destino do produto. A competência tributária vincula o Estado (ou DF) ao sujeito passivo que, juridicamente, promoveu o ingresso dos bens e mercadorias estrangeiras no País”.*

Ainda que de forma prematura, o excerto doutrinário acima exposto possibilita concluir justamente o oposto da tese fazendária de alguns estados, ou seja, o *ingresso físico* da mercadoria importada é irrelevante, tendo importância tão somente a circulação jurídica.

(SALOMÃO, 2000, p. 75), reforça “... na verdade o que interessa é a entrada jurídica, independente de suas modalidades: física ou simbólica (...)”

Esse também é o entendimento externalizado por (CARRAZZA, 2006, p. 39), que destaca a diferença entre a circulação jurídica e a circulação física. Confira-se:

*“É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e, não, meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria.”*

Em obra exemplar, (HOHMANN, 2013, p. 175), destaca e segue o mesmo entendimento dos doutrinadores acima mencionados:

*“Assim sendo, em regra, o sujeito ativo do ICMS sobre as importações será o Estado, Distrito Federal, em que esteja localizado o estabelecimento ou o domicílio do importador. Seguindo os magistérios de JOSE EDUARDO SOARES DE MELLO e ROQUE ANTONIO CARRAZZA, não há que se falar em destinatário final dos bens importados, mas tão somente em destinatário, assim entendido como a pessoa que pratica o negócio relativo à importação, fazendo os bens ingressarem juridicamente em seu estabelecimento.”*

Com clareza que lhe é peculiar (COSTA, 2006, p. 94), destaca o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, ainda a ser exposto no tópico seguinte desta peça, que entende pela prevalência da entrada jurídica da mercadoria em detrimento a entrada física, esta última sendo irrelevante para a determinação do sujeito ativo e passivo do ICMS – Importação, confira-se:

*“Continua prevalecendo no STF, portanto, a circulação jurídica das mercadorias importadas, em detrimento da circulação física das mesmas, incluindo aí o local em que ocorre o desembaraço aduaneiro.”*

Com base no que foi acima exposto, importante destacar o equívoco fazendário de alguns estados que ao confundir a operação subsequente, de revenda de mercadoria importadas, acabam atraindo uma competência que pode ser vista como inconstitucional.

Na doutrina, corroboram esse entendimento, ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, JULIO M. DE OLIVEIRA, VICTOR GOMES, HUGO FUNARO, LIZIANE ANGELOTTI MEIRA e VALERIA ZOTELLI.

Diante dos ensinamentos doutrinários especializados expostos – *ciência*, que se debruçam sobre as disposições legislativas já transcritas – *objeto*, conclui-se que o ingresso/circulação físico da mercadoria importada não tem nenhuma relevância para definir a competência da Unidade Federada para cobrança do ICMS – Importação.

### **3.2 Do Entendimento Jurisprudencial**

Conforme já destacado o posicionamento jurisprudencial entende que a destinação física das mercadorias importadas não é aspecto determinante da legitimidade ativa do ICMS incidente sobre as operações de importação.

Neste sentido, com base em precedente oriundo da STF merece destaque o julgamento do RE nº 405.457, que teve como Relator o Ministro JOAQUIM BARBOSA de cujo voto se lê:

*“Reputo que tanto o desembaraço aduaneiro quanto a ausência de circulação da mercadoria no território do estado onde está localizado o importador são irrelevantes para o desate da questão posta ao crivo da Corte. O que se indaga é quem foi o importador, pessoa efetivamente responsável pelo negócio jurídico que subsidiou a operação que trouxe os produtos ao território nacional. Assim, a entrada física não é critério decisivo na identificação do sujeito ativo, ao contrário do que sugerido pelo acórdão recorrido.  
(RE nº 405.457/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 04/12/2009, DJe 04/02/2010).*

Igualmente, O STJ pactua do mesmo entendimento externalizado pelo STF, confira-se trecho do voto do Ministro JOÃO OTÁVIO NORONHA no REsp. nº 226.134:

*“Portanto, por imposição legal, o recolhimento do imposto, segundo o texto da lei acima citada, deverá ser feito ao Estado onde o importador tenha domicílio, mesmo que a mercadoria tenha circulado fisicamente em outro Estado.”  
(REsp nº 226.134/RJ, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2005, DJ 01/08/2005, p. 372).*

Presentes as razões de ordem doutrinária ora reproduzidas e considerados os precedentes jurisprudenciais invocados, mostra-se relevante assinalar que a entrada ou circulação física da mercadoria não é critério decisivo na identificação do sujeito ativo.

## **4. DA IRRELEVÂNCIA DO LOCAL DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO PARA FINS DE DEFINIÇÃO DO SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA – ICMS - IMPORTAÇÃO**

O local do desembaraço aduaneiro, igualmente, não deve ser aspecto determinante para a legitimação do sujeito ativo da relação jurídica tributária do ICMS – Importação.

Por razões metodológicas expositivas, adota-se a mesma sistemática do “item 3” qual seja: primeiramente, posicionamento doutrinário e em seguida o entendimento jurisprudencial sobre o tema.

#### **4.1 Do Entendimento Doutrinário Especializado**

Para (CARRAZZA, 2006, p. 51), de forma bastante clara:

*“Pouco importa se o desembaraço aduaneiro deu-se noutra Estado. O desembaraço aduaneiro, no caso, é apenas o meio através do qual a importação se deu. O que a Constituição manda considerar para fins de tributação por via de ICMS é a localização do estabelecimento que promoveu a importação do bem.”*

Acrescenta-se a colocação sobre o tema muito bem posta por (MELO, 1996, p. 45).

*“... a titularidade do imposto (sujeito ativo da relação jurídico-fiscal) não cabe singelamente ao Estado onde ocorreu o mero ato físico do desembaraço aduaneiro, mas ao Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo, isto é, aquele que juridicamente promoveu o ingresso dos bens estrangeiros no país,”*

É de notar que, caso o ICMS – Importação fosse devido ao Estado onde se operou o desembaraço aduaneiro, alguns Estados da Federação brasileira nunca recolheriam esse tributo. Pois, nem todos os Estados possuem condições jurídicas para que este desembaraço aconteça.

Por exemplo, o Estado do Piauí, nunca recolheria o ICMS – Importação, mesmo que a empresa importadora estivesse situada nesse Estado.

Essa situação paradoxal, caso fosse aplicada, ensejaria uma ofensa direta ao princípio federativo. Portando, para (CARRAZZA, 2006, p. 53):

*“(...) o entendimento de que o ICMS é devido ao Estado onde se dá o desembaraço aduaneiro não é o melhor, justamente porque pode levar a conclusões insubsistentes”.*

Outrossim, pertinente as considerações de (HOHMANN, 2013, p. 176) que seguem a mesma linha de raciocínio do mestre acima mencionado:

*“(...) pensamos, juntamente com ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que o sujeito ativo do ICMS-importação jamais poderá ser o Estado em que se promoveu o desembaraço aduaneiro dos bens importados”.*

Pelo exposto, resta claro que para a melhor doutrina o local do desembaraço aduaneiro não deve ser critério determinante para definir a sujeição ativa do ICMS – Importação.

#### **4.2 Do Entendimento Jurisprudencial**

Coaduna-se com o entendimento doutrinário *supra* mencionado a posição do STF exarado por meio do acórdão do RE nº 299.079, cuja relatoria é do Ministro CARLOS BRITO, assim ementado:

*“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 299079, RELATOR(A): MIN. CARLOS BRITTO, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 30/06/2004, DJ 16-06-2006 PP-00020 EMENT VOL-02237-03 PP-00461 RTJ VOL-00200-03 PP-01356 LEXSTF v. 28, n. 331, 2006, p. 268-275)*

No acórdão do Superior Tribunal de Justiça, cuja ementa se transcreve abaixo, da relatoria do Ministro FRANCISCO FALCÃO, confirma-se o entendimento de que o local do desembaraço é irrelevante para definir o sujeito ativo da relação jurídica tributária ICMS – Importação.

*“TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE ÁLCOOL CARBURANTE. ENTRADA DA MERCADORIA EM ESTADO DIVERSO DAQUELE DO ESTABELECIMENTO DO IMPORTADOR. SUJEITO ATIVO. ESTADO EM QUE LOCALIZADO O ADQUIRENTE IMPORTADOR. LEI COMPLEMENTAR 87/96, ART. 11, INC. I, ALÍNEAS 'D' E 'E'.*

*- O sujeito ativo do ICMS é o Estado onde estiver situado o estabelecimento importador, sendo irrelevante se o produto ingressou em Estado diverso ou se a empresa do destino final do produto esteja localizada no Estado em que houve o desembaraço aduaneiro.*

*- Mesmo sem que tenha a mercadoria ingressado em estabelecimento do adquirente, tendo sua circulação ocorrido inteiramente no Estado onde ocorreu sua chegada do exterior, ainda sim, por imposição legal, o Estado importador é que tem direito ao ICMS, pois, apesar de fisicamente interna, a operação deve ser considerada, por ficção, como interestadual. Nesse diapasão o ICMS incidente sobre a saída do produto em razão da venda subsequente feita para a Petrobrás é igualmente devido àqueles mesmos Estados importadores.*

*- Precedente (RESP 256.814/RJ, Relatora MINISTRA NANCY ANDRIGHI, DJ de 11.09.2000, pg. 248).*

*- Recurso especial provido”.*

*(RESP 282262/RJ, REL. MINISTRO FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 06/11/2001, DJ 04/02/2002, P. 298).*

Assim, conclui-se que o local do desembaraço aduaneiro é irrelevante para se determinar o sujeito ativo da relação jurídica tributária do ICMS – Importação.

## **5. DA RELEVÂNCIA DO LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO IMPORTADOR PARA FINS DE DEFINIÇÃO DO SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA – ICMS - IMPORTAÇÃO**

Conforme exposto acima nos itens “3” e “4”, verificou-se que o ingresso físico da mercadoria importada bem como o local do desembaraço aduaneiro são irrelevantes para definição do sujeito ativo da relação jurídica tributária do ICMS – Importação.

Neste tópico, tentar-se-á, antecipando outra conclusão, que o critério determinante para identificar o sujeito ativo da relação jurídica tributária do ICMS – Importação é o local do estabelecimento do importador.

## 5.1 Do Entendimento Doutrinário Especializado

Com clareza que lhe é peculiar (CARRAZZA, 2006, p. 51) indaga para posteriormente concluir:

*“A qual dos Estados é devido o ICMS? Àquele onde se deu o desembaraço aduaneiro? Àquele onde está situado o estabelecimento do importador? Ou àquele onde os bens importados afinal chegam?”*

*Creemos que o ICMS é devido à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o estabelecimento do importador.”*

Em poucas linhas o doutrinador acima mencionado, com propriedade, apresenta e ratifica o entendimento defendido neste tópico bem como nos anteriores.

Seguindo entendimento doutrinário uníssono (MELO, 2008, p. 327) tece as seguintes considerações:

*“O ICMS é devido ao Estado (ou DF) onde estiver localizado o estabelecimento do destinatário (jurídico) da importação, isto é, o importador (pessoa que realiza o ingresso das mercadorias e operacionaliza a liberação aduaneira).”*

Seguindo o entendimento dos Mestres acima mencionados (FOLLONI, 2005, p. 143) ratifica o exposto da seguinte forma:

*“Temos, dessarte, como sujeito ativo, o Estado no qual está localizado o importador do bem”*

Mais uma vez, (HOHMANN, 2013, p. 175) é preciso ao concluir sobre o tema tecendo as seguintes conclusões sobre o sujeito ativo do ICMS - Importação:

*“Sujeito Ativo: Estado, ou Distrito Federal, em que esteja localizado o estabelecimento do Importador, ou outra pessoa posta nessa condição por lei competente. Não pode ser eleito como sujeito ativo do imposto o Estado em que ocorrer o desembaraço aduaneiro, tampouco o da localização do destinatário final das mercadorias ou dos bens importados, em caso de*

*revenda dos bens por parte do importador. Trata-se de comando constitucional expresso, que afirma caber o imposto “(...) ao estado onde estiver situado o estabelecimento da mercadoria (...)”.*

Conforme se verifica, o autor *supra* mencionado, seguindo o entendimento doutrinário maciço, pactua do mesmo entendimento defendido nos itens “3”, “4” e “5” qual seja: o critério determinante para a eleição do sujeito ativo da relação jurídica do ICMS – Importação é o local do estabelecimento do importador pouco importando se o ingresso físico ou o desembaraço aduaneiro da mercadoria deu-se em outro Estado da Federação.

## **5.2 Do Entendimento Jurisprudencial**

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento nos seguintes termos:

*“O ICMS incidente na importação de mercadoria é devido ao Estado onde estiver localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o estabelecimento importador: precedente (RE 299.079 – Carlos Britto, Inf/STF 354).”*

*(AGREG NO RE Nº 196.859-RJ – 1ª TURMA – REL. MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE – J. 16.11.04 – DJ DE 10.12.04)*

Igualmente o Superior Tribunal de Justiça pactua do mesmo entendimento, vejamos:

*“RECURSO ESPECIAL - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS E IMPORTAÇÃO DE ÁLCOOL CARBURANTE - ENTRADA NO PORTO DO RIO DE JANEIRO - IMPORTADOR LOCALIZADO EM ALAGOAS - LOCAL DA OPERAÇÃO PARA EFEITOS DA COBRANÇA DO IMPOSTO E DEFINIÇÃO DO ESTABELECIMENTO RESPONSÁVEL - LEI COMPLEMENTAR 87/96, ART. 11, INC. I, ALÍNEAS 'D' E 'E'.*

*O local da operação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é aquele em que se localiza o estabelecimento que promoveu a importação do bem.*

*Recurso especial a que se dá provimento”.*

*(RESP 256814/RJ, REL. MINISTRA NANCY ANDRIGHI, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 15/08/2000, DJ 11/09/2000, P. 248)*

Dessa forma, expostas as razões doutrinárias e jurisprudenciais deste tópico, conclui-se novamente que o critério determinante para a eleição do sujeito ativo da relação jurídica do ICMS – Importação é o local do estabelecimento do importador.

## **6. A CARACTERIZAÇÃO DA IMPORTAÇÃO “DIRETA” E “INDIRETA”**

Debruçando-se sobre o tema – *modalidades de importação* – pode-se dizer que o sistema jurídico vigente autoriza a prática de duas espécies distintas de operações de importação: *i) importação direta e ii) por conta e ordem de terceiros/indireta*<sup>3</sup>.

### **6.1 Importação direta**

Na importação direta, uma empresa nacional (importadora) celebra contrato de importação diretamente com um fornecedor estrangeiro (exportador), sem qualquer intermediação, com os seus próprios recursos e assumindo os riscos do negócio.

Esse modelo de operação, portanto, envolve apenas dois agentes: o vendedor (fornecedor estrangeiro/exportador) e o comprador nacional (importador). As operações eventualmente praticadas na sequencia, entre o comprador (importador) e terceiros, são autônomas em relação à importação, não se confundindo com ela, porque distintas<sup>4</sup>.

### **6.2 Importação indireta**

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

Nos casos de importação indireta/conta e ordem - a doutrina (VALERIA ZOTELLI, BETINA TREIGER GRUPENMACHER e LUIZ HENRIQUE GUIMARÃES HOHMANN) e a jurisprudência majoritária, por exemplo a colacionada pela Ré, tem se posicionado no sentido de que o sujeito ativo da relação jurídica tributária que envolve o ICMS - Importação será o estado do destinatária final, pois, “em verdade” o real importador é o adquirente.

---

<sup>3</sup> Vide art. 1º da IN-SRF nº 225/02 e inciso I do § 1º do art. 12 da IN-SRF nº 247/02 – enquadramento legal específico.

<sup>4</sup> Conforme amplamente demonstrado na inicial, inclusive anexando trecho de Parecer do Professor Paulo de Barros Carvalho.

Portanto, nas lições de (HOHMANN, 2013, p. 160):

*“na importação por conta e ordem, o importador atua como um prestador de serviços do adquirente do bem importado, nas demais espécies, o importador é o próprio adquirente da mercadoria. Essa distinção foi objeto de previsão legal expressa pelo artigo 11, da Lei nº. 11.281, de 21 de fevereiro de 2006, a seguir transcrito: “(...) 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”*

Dessa forma, pode-se concluir que a própria legislação acima mencionada distinguiu a importação direta (feita pela autora) da indireta/conta e ordem de terceiros.

Todavia, buscando afastar-se da ignorância, outra parcela da doutrina – minoritária – na qual se destacam JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (2008, p. 327), VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA e HELENO TAVEIRA TÔRRES, entende que mesmo se tratando de importação “por conta e ordem de terceiro” o ICMS é devido ao Estado onde estiver localizado o estabelecimento jurídico da prestadora de serviço, não importando que a modalidade de importação seja “por conta e ordem/indireta”. Confira-se:

*“o destinatário da mercadoria deve ser considerado o estabelecimento da empresa que efetuou a importação, ou seja, a pessoa que promoveu o ingresso (jurídico) no território nacional. Tanto na importação realizada por empresa comercial importadora por “conta e ordem de terceiro” ou por “encomendada de terceiro”, deve ser considerado o “destinatário jurídico”, que corresponde ao importador (pessoa que promoveu o ingresso das mercadorias no território nacional).”*

O entendimento minoritário, acima exposto, tem como fundamento a sistemática aplicada ao imposto de importação. Para esse imposto, traçando um paralelo, independente da modalidade de importação direta ou indireta o sujeito passivo será sempre a pessoa que proceder a importação, porém sobre o destinatário final poder-se-á recair a responsabilidade solidária. Vejamos o que dispõe o art. 31 e 32 do Decreto-Lei nº 37/66:

“Art.31 - É contribuinte do imposto:

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)

(...)

Art . 32. É responsável pelo imposto:

(...)

Parágrafo único. É responsável solidário:

(...)

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

Diante disso, para grande parte da doutrina e da jurisprudência, respeitado e mencionado o entendimento minoritário, tem-se que o ICMS-Importação será devido ao estado do destinatário final da mercadoria somente quando se tratar de importação indireta (por conta e ordem ou encomenda).

Para melhor visualização, demonstrando qual é o entendimento majoritário da doutrina e da jurisprudência com relação ao critério/aspecto pessoal do ICMS-Importação tem-se o seguinte quadro:

<b>Importação direta</b>	Sujeito Ativo	Estado do estabelecimento do Importador
	Sujeito Passivo	Importadora da mercadoria
<b>Importação indireta</b>	Sujeito Ativo	Estado do destinatário final
	<b>Conta e ordem</b> Sujeito Passivo	Destinatário final - subsidiariamente o Importador que presta o serviço

Por fim, vale o destaque bem observado pela doutrina<sup>5</sup> a qual ressalta que na importação direta o adquirente dos bens do importador sequer participa da operação de importação, razão pela qual não pode ser eleito como sujeito passivo do ICMS sobre as importações.

## 6.2 Jurisprudência

Decisões recentes dos tribunais superiores, quando se deparam com problemas de determinação da sujeição ativa do ICMS-Importação, tem analisado e entrado no mérito da modalidade de importação praticada pela importadora.

<sup>5</sup> LIMA, João Frazão de Medeiros. Os sujeitos passivo e ativo do ICMS nas operações de Importação (quem paga a quem?). Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 2002. p. 59.

Mesmo que a importação seja direta em tese – por conta própria, em alguns casos, verificado algum indício de fraude, dissimulação ou irregularidade, o poder judiciário tem descaracterizada a importação por conta própria interferindo diretamente na sujeição ativa, e, conseqüentemente na sujeição passiva.

O primeiro ponto que merece destaque, debruçando-se sobre a jurisprudência, está no trecho do voto da relatora do acórdão Ministra Cármen Lúcia no ARE 811.597, o qual traz importante análise fática probatória, feita pela instância inferior, para definir e caracterizar a importação indireta, vejamos:

*“(…) verifico que as operações de importação e “revenda” ocorreram, efetivamente, na mesma data – 04 de maio de 2005 (f. 48 e 53/54). Desse modo, as evidências carreadas aos autos demonstram que o material saiu do Porto de Santos diretamente para o estabelecimento mineiro, em conclusão que respalda a tese de que a empresa mineira era a destinatária final do produto.” (PAG. 2 DO INTEIRO TEOR DO ARE Nº 811.597 - STF).*

No acima analisado, confrontando as datas das declarações de importação com as datas das notas fiscais de saída, verificou-se que não houve um intervalo de tempo, justamente para ingressar no estabelecimento da Autora e, posteriormente, proceder a revenda, mediante nota fiscal de saída.

Portanto, tem-se que para caracterizar a importação indireta basta que a revenda da mercadoria importada não respeite um prazo razoável que se espera para entrar no estabelecimento da importadora e, posteriormente, ser revendido.

Outrossim, na decisão do AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO Nº 778.586, também da relatoria da Ministra Carmén Lúcia, a operação além de ser indireta trazia consigo certa *simulação*, na medida em que a filial de uma empresa localizada em Estado cuja a alíquota do ICMS – Importação era (X – Y) encabeçou a operação de importação indireta para posteriormente, remeter e não revender à matriz da mesma importadora que estava localizada em Estado cuja alíquota do ICMS – Importação era (X), ou seja, maior daquele Estado onde estava localizada o estabelecimento da filial.

Assim, para a jurisprudência acima citada, os critérios para caracterizar uma importação indireta são: datas da importação coincidente com a data da revenda; ingresso físico da mercadoria no estabelecimento da importadora; e a configuração da operação de revenda entre duas empresas distintas não se tratando de remessa ou transferência de produtos entre matriz e filial.

Logo, quando a importadora não atuar somente no desembaraço, encabeçando a operação subsequente – revenda – a sujeição ativa será do estado onde estiver o seu estabelecimento comercial.

Diante do exposto, conclui-se que para a jurisprudência dos tribunais superiores a operação de importação será considerada indireta, quando: i) a data da importação coincidir com a data da revenda; ii) não houver o ingresso da mercadoria no estabelecimento da importadora; iii) a operação subsequente à importação se tratar de remessa ou transferência de produtos entre matriz e filial; e iv) a comercial importadora atuar apenas no desembaraço aduaneiro.

## **8. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Tem-se assim, que nas importações diretas o critério determinante para a eleição do sujeito ativo da relação jurídica do ICMS – Importação é o local do estabelecimento do importador pouco importando se o ingresso físico ou o desembaraço aduaneiro da mercadoria deu-se em outro Estado da Federação.

No que se refere às importações indiretas, a doutrina majoritária entende que o ICMS – importação será devido ao estado da federação onde estiver localizado o destinatário final da mercadoria.

## **9. BIBLIOGRAFIA**

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 11. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editora, 2006.

COSTA, Rafael Santiago. Revista Dialética de Direito Tributário nº 133. ICMS/Importação: entendimento do STF acerca da legitimidade ativa - Opinião Legal. São Paulo: Dialética, 2006.

FOLLONI, André Parmo. Tributação sobre o Comércio Exterior. São Paulo: Dialética, 2005.

HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. ICMS Sobre Importação – Regra-Matriz. Curitiba: Juruá Editora, 2013.

JUNIOR, José Julberto Meira; KULITCH, Jair; REBICK, Rafael Antonio. O CONFAZ E A EDIÇÃO DE CONVÊNIOS NO ÂMBITO DO ICMS: LIMITES À LEGALIDADE E À CONSTITUCIONALIDADE. *Percurso*, [S.l.], v. 2, n. 21, p. 47 - 55, abr. 2018. ISSN 2316-7521. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/2589/371371381>>. Acesso em: 24 abr. 2020.

MACHADO, Graziela C. da Silva B.; OLIVEIRA, Francisco Cardozo; MACEI, Demetrius Nichele. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. *Revista Jurídica*, [S.l.], v. 3, n. 44, p. 473 - 498, fev. 2017. ISSN 2316-753X. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1877/1247>>. Acesso em: 24 abr. 2020. doi:<http://dx.doi.org/10.21902/revistajur.2316-753X.v3i44.1877>.

MELO, José Eduardo Soares de, *ICMS Teoria e Prática*, 2. ed. rev. e atual., de conformidade com a Lei Complementar nº 87/1996. São Paulo: Dialética, 1996.  
MELO, José Eduardo Soares de. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. São Paulo: Atlas, 2000.

YAMAO, Celina. A HISTÓRIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – DO IVM AO ICMS. *Revista Jurídica*, [S.l.], v. 3, n. 36, p. 40-53, dez. 2014. ISSN 2316-753X. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681>>. Acesso em: 24 abr. 2020. doi:<http://dx.doi.org/10.21902/revistajur.2316-753X.v3i36.990>.