

ICMS/Importação: Entendimento do STF acerca da Legitimidade Ativa

Rafael Santiago Costa

1. Considerações Iniciais

O presente trabalho não objetiva a análise profunda da legitimidade ativa no que tange a incidência do ICMS sobre as operações de importação. Da mesma forma, não visa esmiuçar e comparar a vasta doutrina existente acerca do tema. Isto porque não se trata de questão nova, já tendo merecido estudos de grande parte dos mais autorizados tributaristas pátrios.

O que aqui se busca é a análise da jurisprudência recentemente produzida pelo Supremo Tribunal Federal sobre o assunto proposto, em especial aquela representada pelo julgamento do RE nº 268.586, de forma a confrontá-la com o entendimento que já vinha sendo sustentado pelo Excelso Tribunal e tornar possível verificar se o mesmo sofreu ou não alguma alteração.

2. Delimitação do Tema

Como se sabe, o artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea "a", da Constituição Federal de 1998, determina que o ICMS incidirá também

"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" (destacamos).

Dentre as discussões jurídicas existentes em torno desse dispositivo constitucional, talvez a que tenha gerado (e ainda gera) debates mais intensos seja justamente a que se relaciona à identificação do Estado ao qual caberá o ICMS incidente sobre as operações de importação.

O dispositivo é expresso ao apontar que o imposto caberá "ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria". Dessa forma, a discussão, de forma mais precisa, gira em torno da identificação de quem seria o destinatário da mercadoria importada, o que permitiria se chegar ao domicílio deste e, por conseguinte, ao Estado que apresenta legitimidade ativa para exigir o imposto.



Rafael Santiago Costa
é Advogado em
Belo Horizonte.

O Supremo Tribunal Federal já proferiu algumas decisões que podem servir de base a uma resposta à questão acima colocada, nas quais prevalece o entendimento de que o destinatário da mercadoria importada seria aquele que promoveu juridicamente a sua entrada no território nacional, de forma que o seu domicílio deveria ser levado em consideração para fins de fixação do sujeito ativo da obrigação tributária.

Neste sentido, merece destaque o julgamento do Agravo Regimental no RE nº 396.859, que teve como relator o Ministro Sepúlveda Pertence e no qual o Tribunal exarou decisão assim ementada:

“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).” (DJU 1 de 10.12.2004, p. 36, julgamento: 26.10.2004 - destacamos)

Esse entendimento também ficou claramente sustentado, a título de exemplo, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 299.079/RJ.

Entretanto, no julgamento do RE nº 268.586/SP (Relator Ministro Marco Aurélio, julgamento concluído em 24.05.2005, acórdão publicado no DJU 1 de 18.11.2005, p. 10), o STF proferiu decisão que recebeu a seguinte ementa:

“ICMS - Mercadoria Importada - Intermediação - 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.” (destacamos)

Ante essa decisão, passou-se a questionar se o STF teria alterado o entendimento até então sustentado, passando a dar maior importância à circulação física das mercadorias importadas para fins de identificação do Estado-membro detentor de competência para exigir o recolhimento do ICMS/Importação.

E é justamente a análise dessa possibilidade o principal escopo do presente trabalho.

Vale destacar que este estudo também não pretende analisar o aspecto temporal do fato gerador do ICMS/Importação. Entretanto, merece destaque o fato de que o STF já pacificou o entendimento de que o fato gerador ocorre quando do recebimento (jurídico) da mercadoria importada, sendo possível e lícito o condicionamento do desembaraço da mercadoria ao recolhimento do ICMS incidente sobre a operação¹.

Contudo, como restará demonstrado, tal fato não influencia na eleição do sujeito ativo dessa obrigação. Ou seja, a conclusão de que o aspecto temporal do fato gerador é representado pelo desembaraço da mercadoria importada não determina que o Estado em que ocorre tal procedimento passe a ter legitimidade ativa em relação à cobrança do tributo em comento.

3. Da Reconhecida Posição do STF acerca do Tema

Conforme mencionado acima, o Excelso Tribunal firmou posicionamento concedendo maior relevância à circulação jurídica das mercadorias importadas, consi-

¹ Vide RE's nºs 144.660-9/RJ, 192.711-9/SP e 193.817-0/RJ.

derando que o simples fato das mesmas não entrarem fisicamente no estabelecimento do importador não seria suficiente para retirar do Estado em que sediada aquela empresa a legitimidade ativa na obrigação tributária decorrente da operação de importação.

Considerou-se que o Constituinte, ao indicar que o ICMS/Importação seria devido ao Estado onde estiver localizado o estabelecimento do “destinatário da mercadoria”, referiu-se àquele Estado em que localizada a empresa que efetivamente promoveu a entrada da mercadoria em território nacional, assumindo todos os deveres e obrigações decorrentes dessa operação.

Restou, por conseguinte, pacificada a tese já predominante na doutrina pátria² de que a simples entrada jurídica (ficta) da mercadoria no estabelecimento do importador já seria suficiente para confirmar sua condição de destinatário da mercadoria, sendo desnecessária a entrada física desta naquele estabelecimento.

Dessa forma, as empresas importadoras passaram a ter o respaldo e a segurança que precisavam para continuar atuando da forma que se apresentava mais lógica e financeiramente viável, qual seja, promovendo a importação de mercadorias, dando entrada meramente jurídica destas e, efetuado o desembaraço das mesmas com o conseqüente cumprimento de todas as obrigações relacionadas à operação de importação, remetendo-as diretamente para seus clientes, que adquiriam dela as mercadorias importadas.

Conforme já mencionado, o acórdão proférido no julgamento do RE nº 299.079, pode ser utilizado como forma de exemplificar e confirmar as assertivas acima feitas. Neste sentido, destaque-se, inicialmente, o teor de sua ementa, *in verbis*:

“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.” (DJ 16.06.2006, p. 20, julgamento: 30.06.2004 - destacamos)

² Bem representada pelas lições de Roque Antônio Carrazza, *ICMS*, 9ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003, pp. 60-61: “Já vimos que o tributo é devido, nestes casos, à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o destinatário do bem.

Nenhuma entredúvida pode surgir quando o destinatário do bem está localizado no próprio Estado onde se deu o desembaraço aduaneiro.

Dúvidas, porém, emergem quando o importador encontra-se estabelecido em Estado diverso daquele onde se deu o desembaraço aduaneiro.

A situação ainda mais se complica quando a destinação final dos bens importados for um terceiro Estado.

Só para equacionarmos o problema, figuremos a seguinte hipótese: o desembaraço aduaneiro dá-se no Estado A; o estabelecimento importador está no Estado B; o bem importado vai ter a um terceiro estabelecimento, este localizado no Estado C.

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?

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

Pouco importa se o desembaraço aduaneiro deu-se noutro 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.”

O Relator desse julgamento foi o Ministro Carlos Britto, que resumiu a situação analisada naquela ocasião da seguinte forma:

“A questão dos autos resume-se à competência tributária quanto ao sujeito ativo do ICMS. Empresa sediada no Estado de Pernambuco realizou a importação de álcool anidrido - produto isento do referido imposto naquela localidade - para vendê-lo à Petrobrás, com sede no Estado do Rio de Janeiro. Porém, visando à economia e praticidade, preferiu que a mercadoria fosse entregue, diretamente, à Petrobrás de Duque de Caxias (RJ), local onde ocorreu o desembaraço aduaneiro. Isto assentado, o Estado do Rio de Janeiro sustenta que o ICMS pertence a ele, tendo em vista ser o Rio de Janeiro a localidade do estabelecimento destinatário do produto.”

Diante dessa situação, o Ministro Relator chegou à seguinte conclusão, acatada à unanimidade pelos demais Ministros:

“O ICMS, incidente na importação de mercadoria, não tem como sujeito ativo da relação jurídico-tributária o Estado onde ocorreu o desembaraço aduaneiro - momento do fato gerador -, mas o Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo; ou seja, aquele que promoveu juridicamente o ingresso do produto. No presente caso, o Estado de Pernambuco.

De mais a mais, o dispositivo constitucional, ao se referir a ‘estabelecimento destinatário’, não especifica o tipo de estabelecimento: se é final, ou se não é.

Dessa forma, quando a operação se inicia no Exterior, o ICMS é devido ao Estado em que está localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o importador.”

O voto de lavra do Ministro Relator foi respaldado pelo voto-vista proferido pelo Ministro Marco Aurélio, que ainda fez clara distinção entre a definição dos aspectos temporal e pessoal do fato gerador do ICMS/Importação. Senão vejamos:

“Realmente, *cumpro distinguir as situações concretas. Uma coisa é ter-se a obrigatoriedade - como decidiu o Plenário quando fiquei vencido - de recolher-se o tributo para efeito de despacho aduaneiro. Algo diverso é potencializar essa condição ao ponto de entender-se que subsiste, para definição do credor do tributo, independentemente de o contribuinte contar, ou não, com estabelecimento no porto de destino, onde procedido o citado despacho.*

No caso, trata-se de tributo sobre a importação, e não possuindo a recorrida estabelecimento no Estado do Rio de Janeiro, mas em Pernambuco, a este cabe o imposto. (...)

Repito que *o negócio jurídico subsequente à importação, que foi a venda à Petrobrás, não repercute na relação tributária primitiva.*” (destacamos)

Sendo assim, restou decidido pelo STF que pouco importa o local em que ocorre o desembaraço da mercadoria para fins de identificação do sujeito ativo da obrigação tributária decorrente da incidência de ICMS sobre essa operação. Da mesma forma, ainda que implicitamente, decidiu-se que a destinação física da mercadoria após o seu desembaraço, a princípio, também não influencia aquela identificação (“o negócio jurídico subsequente à importação (...) não repercute na relação tributária primitiva”).

Nos termos desse entendimento, o que realmente importa para a identificação do sujeito ativo na situação em questão é o local em que se encontra estabelecido o efetivo responsável jurídico pela operação realizada, sendo irrelevante o fato de o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada ter ocorrido em outro Estado, bem como o de a mercadoria ter sido remetida diretamente para empresa que a adquiriu

da importadora e sediada no Estado em que ocorreu o desembaraço ou em terceiro ente federativo.

Tal posicionamento, como visto, acabou sendo plenamente acatado no posterior julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 396.859-9/RJ, cuja ementa já foi transcrita neste texto, o que nos permite afirmar, em um primeiro momento, que esse entendimento restou pacificado no STF.

4. Do Julgamento do RE nº 268.586-1: Alteração do Entendimento “Pacificado”?

Conforme também já indicado neste trabalho, o STF voltou a analisar a questão em estudo ao julgar o RE nº 268.586-1/SP. E nesta ocasião decidiu-se que o ICMS “cabe ao Estado em que localizado o porto de desembarque e o destinatário da mercadoria”, nos termos em que expressamente consignados na ementa do acórdão proferido nessa ocasião.

Dessa forma, uma simples leitura da referida ementa, ou até mesmo uma análise menos atenciosa dos diversos votos proferidos naquele julgamento, sugerem que o STF teria alterado seu entendimento sustentado no RE nº 299.079 e confirmado no AgRg no RE nº 396.859, de forma a prestigiar, para fins de eleição do sujeito ativo do tributo estadual, o local do desembaraço da mercadoria importada ou o local em que sediado o destinatário físico da mesma.

E o objetivo principal do presente trabalho é justamente a análise detalhada do julgado em questão e a sua confrontação com os julgados já proferidos pelo STF sobre o tema.

Tendo em vista esse intuito, a situação fática levada à apreciação do STF deve ser aqui resumida.

Tratava-se de Recurso Extraordinário interposto por empresa sediada no Estado de São Paulo e da qual se exigiu o recolhimento aos cofres paulistas do ICMS incidente sobre as importações realizadas por empresa sediada no Estado do Espírito Santo, que teria negociado as mercadorias com a empresa paulista.

Sustentava a recorrente que não seria responsável pelo recolhimento do ICMS/Importação ao Estado de São Paulo, uma vez que o imposto já teria sido pago pela empresa importadora dos produtos ao Estado do Espírito Santo, no qual esta se encontra sediada.

Após intensos debates e a prolação de vários votos, a Primeira Turma do STF, restando vencido apenas o Ministro Carlos Britto, negou provimento ao Recurso Extraordinário para confirmar que a legitimidade ativa para a exigência do ICMS recairia sobre o Estado de São Paulo, onde ocorreu o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas e onde se encontrava sediada a destinatária das mesmas, e não sobre Espírito Santo, Estado em que sediada a empresa que se apresentou como importadora das mercadorias.

Ocorre que importantes detalhes fáticos da operação analisada pelo STF neste processo devem ser destacados para que seja possível verificar a existência de uma eventual alteração no entendimento até então sustentado por aquele Tribunal.

No caso, inobstante o fato de a empresa sediada no Espírito Santo ter se apresentado como importadora das mercadorias, as operações se deram sob o manto de

um contrato firmado entre aquela empresa e a destinatária das mercadorias, sediada em São Paulo, por meio do qual todos os ônus e obrigações da operação de importação seriam assumidos por esta segunda empresa, e não por aquela que se apresentou como importadora.

Com efeito, pelo acordo firmado entre as duas empresas, a empresa “importadora” (capixaba) atuaria como simples intermediária na operação, sendo que a empresa destinatária (paulista) arcaria com todos os gastos decorrentes da importação, inclusive os tributos incidentes.

Tal fato foi destacado por quase todos os Ministros que se manifestaram no julgamento, que consideraram estar diante de uma situação de simulação. Sobre esse ponto, as palavras mais diretas e objetivas foram de lavra do Ministro Relator Marco Aurélio e foram proferidas nos seguintes termos:

“Poucas vezes defrontei-me com processo a revelar drible maior ao Fisco. O acordo comercial Fundap, formalizado entre a importadora e a ora recorrente, é pródigo na construção de ficções jurídicas para chegar-se à mitigação do ônus tributário, isso em vista do fato de a importadora encontrar-se cadastrada no sistema Fundap, tendo jus, por isso, a vantagens fiscais. No acordo, previu-se que a importadora figuraria nas operações de importação dele objeto como consignatária, o que implica dizer que não atuaria como senhora, em si, de importação de mercadorias para posterior venda, mas como simples intermediária, vindo a ser reembolsada em tudo o que despendesse, inclusive tributos, frete, armazenagem, desembaraço aduaneiro e demais despesas pertinentes à operação, ficando a cargo da ora recorrente a definição das mercadorias, alfim, entabular o negócio jurídico no exterior, com fixação do preço. Onde a lealdade aos princípios básicos à vida democrática, aos princípios assentados na Lei Maior? A toda evidência, tem-se quadro escancarado de simulação.” (destacamos)

Em uma de suas primeiras intervenções durante os debates travados no julgamento, o Ministro Sepúlveda Pertence já demonstra a que conclusão estaria chegando o STF na análise daquele caso. Senão vejamos:

“Se efetivamente o acórdão recorrido entendeu, examinando típica matéria de fato, que havia no caso uma empresa ‘laranja’, não tenho dúvida em acompanhar a conclusão de Vossa Excelência; não, entretanto, pela circunstância de a mercadoria jamais ter transitado pelas praias do Espírito Santo. Por que isso seria irrelevante. A empresa cuja sede importa para identificar o Estado credor, é a verdadeira importadora; é a compradora no exterior da mercadoria. Que, obviamente não tem que levar essa mercadoria ao Espírito Santo, se o seu comprador é paulista.”

Ou seja, no entendimento do Ministro Sepúlveda Pertence, continua sem ter qualquer relevância o local de desembaraço das mercadorias ou sua destinação física, sendo relevante apenas a identificação da “verdadeira importadora”. Em outra intervenção, o Ministro acaba por confirmar a jurisprudência do Excelso Tribunal:

“A não ser que reviremos a jurisprudência para a qual - não houvesse peculiaridades suspeitas no caso - eu não teria dúvida: o produto da arrecadação seria do Espírito Santo, se tratasse de uma verdadeira importadora.”

No mesmo sentido foi a manifestação do Ministro Cezar Peluso, formalizada por meio do voto do qual destacamos os seguintes trechos:

“Ou seja, destinatário da mercadoria é quem figura como contraente no negócio jurídico que dá origem à operação material de importação, seja esta realizada diretamente, seja por intermédio de terceiro, como, p. ex., de prestador de serviço, trading, etc.

(...)

O decisivo é saber a quem, segundo o teor do negócio jurídico subjacente ao ato material da importação, é destinada a mercadoria que o próprio adquirente ou, por ele, terceiro traz do exterior. Isto é, quem adquire a mercadoria à importação.

(...)

Cumpra-se apurar então, no caso, quem é, na acepção designada, o destinatário da mercadoria, se a importadora domiciliada no Espírito Santo, ou a recorrente com domicílio em São Paulo.

(...)

O destinatário é, pois, sem sombra de dúvidas, para efeitos de incidência do ICMS na importação, a ora recorrente.

(...)

O Estado de São Paulo, ora recorrido, tem, portanto, legitimidade constitucional para exigir o ICMS incidente na importação (...).”

Desta forma, restou claro, também nesse julgado, que o STF considerou como sujeito ativo do ICMS/Importação aquele Estado em que se localiza o destinatário das mercadorias importadas, considerando-se como tal aquela empresa que efetivamente participou do negócio jurídico da importação, arcando com todo o ônus de tal operação.

O acórdão proferido no RE nº 268.586 não indica qualquer alteração no entendimento do STF acerca do tema. Pelo contrário, confirma expressamente a jurisprudência daquele Tribunal, já bem representada pelos acórdãos proferidos nos julgamentos do AgRg no RE nº 396.859 e do RE nº 299.079.

De fato, o que o STF deixou claro ao julgar o RE nº 268.586 é que se deve buscar identificar com exatidão o importador, o que nem sempre se apresenta como tarefa fácil e de pronta constatação.

Isto feito, chegar-se-á ao Estado que terá legitimidade para exigir o recolhimento do ICMS/Importação, que será aquele em que se localiza a empresa efetivamente importadora.

Mantém-se, portanto, o entendimento de que o local do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas ou a destinação física destas não são aspectos determinantes da legitimidade ativa do ICMS incidente sobre as operações de importação.

5. Conclusão

Como visto, ao contrário do que se possa entender diante de uma análise menos acurada, o acórdão proferido pelo STF no julgamento do RE nº 268.586 apenas confirma o entendimento já pacificado no STF, segundo o qual terá legitimidade ativa para exigir o ICMS/Importação aquele Estado em que estiver sediada a empresa importadora, entendendo como tal aquela que efetivamente promoveu a negociação no exterior e procedeu à entrada das mercadorias.

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.