

## IMPORTAÇÃO POR “TRADING COMPANY” E O REGIME JURÍDICO DO ICMS

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Algumas considerações o tema merece.

A primeira delas diz respeito aos textos da Constituição e da Lei Complementar n. 87/06, sobre o sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao ICMS quando da importação de mercadorias do exterior.

Reza o inciso IX, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal, que:

“Art. 155. ....

§ 2º *O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) .....*

*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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).*

*b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; ....”*

determinando, por outro lado, a lei regulamentadora (L.C. n. 87/96), em seu artigo 11, inciso I, letra “d”, que:

“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; .....*”.

Nitidamente, tanto o comando supremo, quanto aquele decorrente de sua regulamentação, fazem menção:

a) a que o tributo é devido no Estado onde se encontra o destinatário da mercadoria;

b) o destinatário é o estabelecimento importador ou aquele em que se situar o domicílio da pessoa que importou o bem;

c) a entrada física do bem adquirido conforma a operação e a incidência tributária em benefício do Estado onde se situar o destinatário.

Da leitura de ambos os dispositivos, chega-se à primeira conclusão: o importador não precisa ser, necessariamente, uma pessoa jurídica. Se, entretanto, o for, importador será qualquer de seus estabelecimentos (matriz, filial ou agência). Aquele que promover a importação arca com a consequência fiscal de ter que recolher o tributo para o Estado em que estiver localizado.

Esta é a razão pela qual faz menção, o constituinte, a domicílio de pessoa física e a estabelecimento, sem especificar se matriz ou filial. De certa forma, no que diz respeito a tais operações, implicitamente admitindo a circulação física, e, não apenas a econômica, como geradora de tributo.

Estabelecimento comercial é, lembra Maria Helena Diniz:

“ESTABELECIMENTO COMERCIAL. Direito Comercial. 1. Complexo de coisas, bens e serviços reunidos e organizados para o exercício do comércio (Alfredo Rocco). 2. Local onde se realizam operações relativas a prática de atos de comércio, servindo uma clientela, com intuito de obter lucro. 3. Casa comercial: casa de comércio. 4. Complexo de bens, materiais e imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante para a exploração de determinada atividade mercantil (Oscar Barreto Filho). Unidade técnica, que consiste na reunião de duas ou mais pessoas trabalhando em conjunto, de modo habitual, em determinado lugar, sob a direção de um ou vários representantes da mesma razão social (Henri Guitton)”, razão pela qual distingue os estabelecimentos em principal e dependente:

“ESTABELECIMENTO COMERCIAL DEPENDENTE. Direito comercial. Agência ou sucursal.

ESTABELECIMENTO COMERCIAL PRINCIPAL. Direito comercial. Local onde o comerciante tem a sede de sua atividade mercantil, onde dirige seus negócios (Waldemar Ferreira). Trata-se do estabelecimento diretor, que constitui a sede central dos negócios. E aquele onde se dá a administração e a direção de toda atividade mercantil”.

Da unidade empresarial (matriz, filial ou agência) conformada em estabelecimento é de que cuidou o constituinte e o legislador complementar, e não

— para efeitos do ICMS e da importação — da pessoa jurídica como um todo, nela incluídas todas as suas unidades.

O importador é o estabelecimento, que poderá ser matriz ou filial de uma empresa, sendo o ICMS devido para aquele Estado em que esse estabelecimento importador estiver localizado.

Por outro lado, se o estabelecimento depois de promover a importação de uma mercadoria do exterior, vende-a para o estabelecimento de outra empresa, situado em outro Estado, configuram-se duas relações jurídicas com suas respectivas conseqüências tributárias, no âmbito do ICMS: a primeira, de importação, com o imposto devido ao Estado em que se situa o estabelecimento importador, ou seja, naquele em que a mercadoria deu entrada; e a segunda, de venda da mercadoria a estabelecimento de outra empresa localizado em outro Estado, com o ICMS devido segundo o regime das operações interestaduais nos termos das alíneas “a” e “b” do inciso VII do § 2º do artigo 155 da C.F., “*verbis*”:

“VII — em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; ...”.

Tratando-se de adquirente contribuinte do ICMS, mas que esteja adquirindo a mercadoria para consumo próprio, ocorre a incidência mista imposta pela lei suprema para as operações interestaduais: o imposto é recolhido, à alíquota interestadual, pelo estabelecimento vendedor, ao Estado de sua localização. Porém, se o adquirente, contribuinte do ICMS, estiver adquirindo a mercadoria para consumo próprio, o estabelecimento vendedor recolhe o tributo ao seu Estado, pela alíquota interestadual, e o adquirente recolhe, na entrada da mercadoria em seu estabelecimento, o imposto calculado com base em alíquota resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, no Estado de sua localização.

Já se em se tratando de adquirente contribuinte do ICMS que estiver comprando a mercadoria para comercialização ou industrialização, então o vendedor recolherá o ICMS na saída de seu estabelecimento, ao Estado de sua localização, utilizando a alíquota interestadual, e o Estado de destino perceberá a parcela do tributo que lhe cabe, no momento em que a mercadoria for revendida (ou o produto a partir dela fabricado), por força da compensação operada pelo mecanismo de débitos e créditos, que analisarei mais adiante.

Para uma primeira conclusão, é de se considerar que o ICMS é devido pelo estabelecimento importador, que é uma unidade empresarial — e não a pessoa jurídica como um todo — no Estado em que ele se localizar.

Assim, se a empresa tiver dois estabelecimentos situados em dois Estados diferentes, o imposto será devido ao Estado da localização do estabelecimento que promover a importação.

Por esta razão, a lei faz menção a “entrada física”, para afastar — entre outras questões, já que são múltiplas as envolvidas no polêmico debate sobre circulação física e econômica —, qualquer veleidade exegética. Se o **estabelecimento importador foi o destinatário da mercadoria**, não obstante tratar-se de uma unidade da empresa (filial ou matriz), é ao Estado em que estiver localizado que o tributo deve ser recolhido, ainda que este estabelecimento repasse, em seguida, a mercadoria importada, para outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, em outro Estado.

Tão-somente se o *estabelecimento importador estiver situado em outro Estado*, ou seja, em Estado diverso daquele em que ocorre o desembaraço da mercadoria, é que o tributo seria devido no Estado do destinatário final do produto, em trânsito.

Assim, cuidaram, o constituinte e o legislador complementar, de três hipóteses:

1) ICMS devido pelo estabelecimento importador no Estado em que a mercadoria foi desembaraçada e entrou em seu estabelecimento, independente de, posteriormente, vendê-la a empresa distinta, situada em outro Estado;

2) estabelecimento importador da mesma empresa, que possui estabelecimento em outra unidade da Federação, e que repassa, posteriormente, a mercadoria para este outro estabelecimento: ICMS devido ao Estado onde se encontra o estabelecimento importador;

3) estabelecimento importador, mas situado em outra unidade da Federação diversa daquela por onde o produto ingressou no território nacional: o ICMS é devido para o Estado onde se encontra o estabelecimento importador.

É, pois, a localização geográfica do *estabelecimento importador* que determina o local da incidência do ICMS, na importação de mercadorias.

É, de resto, o que determina o § 3º do artigo 11 da L.C. n. 87/96, ao definir o que seja estabelecimento, com o que já passo a tecer uma segunda ordem de considerações.

Está a referida norma assim redigida:

“§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I — na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II — é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III — considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV — respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular” (grifos meus).

Como se percebe, refere-se, o § 3º, ao estabelecimento onde se encontram armazenadas as mercadorias.

O § 5º do referido artigo completa a hipótese ao dizer:

“§ 5º Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente” (grifos meus).

O armazém geral é, pois, uma “longa manus” do estabelecimento depositante.

À luz da Constituição anterior e do DL. 406/68, cujo regime jurídico para os armazéns gerais era o mesmo, realizei Simpósio Nacional para estudar o fato gerador do ICM. No livro escrito para o evento, pelos autores: Ari Kardec de Melo, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Gaetano Paciello, Gaze Assem Tufaile, Hamilton Dias de Souza, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Paulo de Barros Carvalho, Ylves José de Miranda Guimarães, Yoshiaki Ichihara e Zelmo Denari, havia a seguinte indagação, por todos eles respondida:

“5ª Questão: A transmissão de propriedade de mercadoria depositada em armazém geral, sem deslocação física, caracteriza hipótese de “circulação”, tal como definida no artigo 23, II da Constituição Federal?”

As conclusões do Plenário foram as seguintes:

“Conclusão do Plenário:

5ª Questão: Sim. Tendo em vista tratar-se de circulação de natureza jurídica, decorrente de transferência de titularidade”.

Nitidamente, o armazém geral representa uma extensão do estabelecimento e, no caso do estabelecimento importador, uma extensão dele. Realizado o desembarço aduaneiro e depositado o bem ou mercadoria no armazém, está ele, juridicamente, no estabelecimento importador, razão pela qual a própria alteração de titularidade de uma mercadoria não movimentada, representa a alteração, também, do estabelecimento depositante daquele bem.

Em outras palavras, pode o estabelecimento importador depositar o bem importado em armazém geral, pois, enquanto estiver na sua titularidade, será como se estivesse no próprio estabelecimento dele, depositante.

Não sem motivo o § 5º do artigo 11 da LC n. 87/96 declara que a saída será considerada como saída do “*estabelecimento depositante*”, ou seja, do: “*estabelecimento importador*”.

Uma terceira consideração preambular faz-se necessária. Por força de memorando do Confaz solicitando manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (SE-CONFAZ/COTIPE-ICMS N. 36), foi emitido parecer por aquela instituição (PGFN/CAT 1093/97 de 09/07/97), que oferta exegese à Constituição e à LC 86/97 idêntica a aqui exposta, ao dizer:

“Nessa linha de raciocínio, adotando-se a aludida “interpretação corretiva”, sem buscar resolver o impasse através de critérios hierárquicos, procurando compatibilizar os dispositivos, temos que o que está disposto no art. 11 deve ser entendido apenas para fixação de responsabilidade. Na verdade, o imposto é devido no momento do desembarço aduaneiro (geralmente no porto ou no aeroporto) e deve ser recolhido ao Estado da localização do importador, aquele que juridicamente promoveu a entrada dos bens ou mercadorias no território nacional (Estado destinatário da importação).

“Ex positis”, é o presente para concluir

a) destinatário da mercadoria ou do bem, na importação, é o próprio estabelecimento importador, cujo domicílio fiscal define a Unidade da Federação competente para cobrar o ICMS nessa operação;

b) a designação contida na alínea “d” do inciso I do art. 11 da Lei Complementar n. 87/96, simplesmente determina a fixação de responsabilidade tributária, de que tratam os artigos 121 a 134 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966)”.

O referido parecer orientador e corretivo, requerido pelo CONFAZ e, por decorrência, pelos Estados, declara que o *estabelecimento importador* é o que atrai a incidência do ICMS, passando o tributo a ser devido no Estado onde ele está situado.

Um quarto ponto importante a considerar diz respeito à norma anti-elisão, introduzida pela LC n. 104/01 e que acrescentou o § único do artigo 116 do CTN, ainda depende de regulamentação.

Está o dispositivo assim redigido:

“Art. 116. ....”

“Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obri-

gação tributária, *observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*” (grifos meus).

A tentativa de regulamentá-lo, pelos artigos 13 a 19 da MP. 66/02, foi rejeitada pelo Congresso Nacional, que não aprovou, por uma série de fatores, os mencionados dispositivos.

Não há, pois, como pretender desconsiderar operações, sob a alegação de que a importação realizada por uma “trading company”, de mercadorias posteriormente remetidas a estabelecimento de outra empresa, localizado em outro Estado da Federação, em virtude de venda e compra, caracterizaria a adoção de forma jurídica destinada a elidir a carga tributária, uma vez que o verdadeiro importador seria o adquirente das mercadorias, devendo o ICMS da importação ser recolhido à unidade da federação de sua localização.

É inadmissível tal consideração, de vez que as importações são feitas por “trading” dentro da estrita legalidade, mesmo quando para revenda a encomendante predeterminado, conforme o artigo 11 da Lei n. 11.281 de 20/02/06 está assim redigido:

“Art. 11. 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.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I — estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do “caput” deste artigo; e

II — poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição *dos produtos no exterior*. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)” (grifos meus).

Gera, inclusive, por parte da empresa importadora, recolhimento dos tributos federais (PIS, COFINS).

Todavia, apenas para argumentar, mesmo que fosse esta intenção, que não foi, o § único do artigo 116 do CTN não poderia ser aplicado à hipótese, pois ainda depende de produção normativa reguladora de seus procedimentos, elaboração legislativa esta ainda não ocorrida.

Em outras palavras, à falta de legislação ordinária aplicacional do dispositivo introduzido pela LC n. 104/01 — de duvidosa constitucionalidade —, não se pode falar em norma anti-elisão no País.

Uma quinta consideração é ainda necessária.

O artigo 33, § 1º, item 1, alínea “1”, subalínea “1.1.3”, da Lei Estadual nº 6.763/75 de Minas Gerais está assim redigido:

“Art. 33 .....

1º — Considera-se local da operação ou da prestação, para os efeitos de pagamento do imposto:

1) tratando-se de mercadoria ou bem:

1 — importados do exterior:

1.1 — o do estabelecimento:

1.1.3 — destinatário, onde ocorrer a entrada física de mercadoria ou bem, quando a importação, promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-los àquele”.

Tal dispositivo ou está em choque com a LC n. 87/96 e a CF de 88, ao desconsiderar o conceito de “*estabelecimento importador*”, para tributar a operação posterior à importação como se fosse a de importação, ou, então, apenas se refere ao estabelecimento importador situado em outro Estado, que importa *formalmente* através de uma outra unidade da Federação.

Na primeira hipótese, haveria, em equivocada exegese, a desconsideração do verdadeiro *estabelecimento importador*, passando a se considerar importação a segunda operação, ou seja, aquela de revenda do produto importado! Neste caso, sempre que revendidos pelo importador os produtos por ele importados, a operação de revenda seria equiparada à importação, por *vinculada ao objeto dela*.

Tal interpretação, à evidência, não se sustenta, porque levaria a tornar todas as importações destinadas à revenda como vinculadas ao destinatário das vendas, o que seria um contra-senso. Inclusive, desfigurar-se-ia, por completo, a “trading company”, empresa especializada em comércio exterior.

A “trading company” atua ou por conta própria ou por conta de terceiros. Se fosse esta a desarrazoada interpretação, certamente, a “trading” perderia seu perfil característico.

A interpretação correta da lei estadual é que APENAS QUANDO FORMALMENTE IMPORTADAS AS MERCADORIAS POR IMPORTADOR SEDIADO EM OUTRO ESTADO é que o dispositivo tem aplicação, o que vale dizer: é inaplicável — numa interpretação coerente e não conflitante com a Constituição — à situação descrita na consulta.

Claramente, se o estabelecimento importador estiver em Estado diverso daquele pelo qual a mercadoria ingressa no território nacional, é ao Estado em que ele, importador, está localizado que o ICMS da importação é devido. E, se este estabelecimento repassar, posteriormente, numa segunda operação, tal produto importado para outro estabelecimento situado em outro Estado, essa segunda operação não será de importação, mas de circulação: uma singela operação interestadual.

Mesmo no caso de “trading” que atue por conta de terceiros, mas importa em nome próprio.

É, de resto, o que vêm os Tribunais decidindo, com o que passo a sexta e penúltima consideração.

No RE-486157, de relatoria do Ministro César Peluso, decidiu a Suprema Corte que:

“Compulsando os autos, verifica-se que a embargante logrou comprovar suas alegações de que não se tratava de importação indireta, mas de operação comercial interestadual. Os documentos de fls. 32/46 e as notas fiscais juntadas às fls. 47/68 *demonstram que foi a empresa “trading” capixaba a importadora das mercadorias interceptadas e declaradas ao fisco, bem como fazem prova consistente das operações descritas pela embargante em sua inicial, quais sejam, a compra e venda das mercadorias, a remessa para armazenagem, a remessa para industrialização e a devolução de remessa de armazenagem.*

.....

Na verdade, o que se evidencia dos documentos juntados é a entrada física das mercadorias importadas no estabelecimento da empresa capixaba.

.....

Não se configura na espécie, portanto, a hipótese prevista no art. 155, 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal. O simples transporte interestadual de mercadorias importadas não constitui fato gerador da obrigação tributária ora exigida” (grifos meus).

Nesses julgados, três aspectos merecem ser referidos.

O primeiro deles é que a importadora é uma “trading”.

O segundo é que o Estado que contestou a operação e restou derrotado na Suprema Corte é o Estado de Minas Gerais.

O terceiro aspecto é o de que as mercadorias importadas entraram no estabelecimento importador sediado em território capixaba.

Não sem razão, as 2ª e 3ª Câmaras do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais já decidiram no mesmo diapasão da decisão da Suprema Corte, como se verifica no Acórdão 14.666/01/3ª:

“Acórdão 14.666/01/3ª

PTA/AI 01.000137272-04

Origem: AF/Teófilo Otoni

Rito ordinário

EMENTA: .....

“A pretensa despesa aduaneira”, segundo o Fisco, paga à GM do Brasil Ltda. pela Autuada, através das notas de débito, ao nosso ver, não descaracteriza a importação realizada pela Coimex Internacional S/A., seja porque não se refere a pagamento de despesa aduaneira propriamente dita, mas a ressarcimento de despesas com peças e mão-de-obra no atendimento da garantia do veículo nacionalizado, seja porque lhe falta o suporte legal necessário para alterar o sujeito ativo nessa importação, o Estado do Espírito Santo. *Além do que não se pode negar a existência de uma segunda operação, venda interestadual, tudo sem qualquer indício de simulação ou fraude* (grifos meus).

.....”,

ou ainda no Acórdão 13.641:

“Acórdão: 13.641/00/2a

PTA/AI: 02.000155935-81

Origem: AF/Pouso Alegre

Rito: Sumário

Ementa:

Importação — falta de Recolhimento do ICMS — Local da Operação- Imputação fiscal de que a mercadoria importada tem como destinatário final o estabelecimento da Autuada, caracterizando importação indireta. Não restou caracterizada nos autos a infração imputada pelo fisco. Exigências fiscais canceladas. Impugnação procedente. Decisão pelo voto de qualidade”.

Como se percebe, a orientação jurisprudencial administrativa e judicial, esta última do STF, hospeda, rigorosamente, a exegese exposta neste estudo.

Um último e breve aspecto.

O ICMS é um tributo necessariamente não cumulativo. É característica que decorre de imposição constitucional, mais precisamente do artigo 155, § 2º, inciso I, que está assim redigido:

“§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I — será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; ...”.

Apenas nas hipóteses de isenções (inciso II) é que pode tornar-se cumulativo:

*“II — a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; ....”, pois representando esse instituto o nascimento da obrigação tributária e a exclusão do crédito tributário, por força do artigo 175 do CTN, obstado o mecanismo do creditamento, a obrigação nascida torna cumulativo o tributo incidente na operação posterior.

Nas operações interestaduais, embora com alíquotas diferenciadas em relação às operações internas, o princípio da não-cumulatividade é obrigatório e inerente à sua conformação, razão pela qual em todas elas não se pode excluir a sua integração ao sistema pertinente ao tributo.

Assim, o tributo pago na operação interestadual pelo estabelecimento vendedor gera o direito ao crédito, no estabelecimento adquirente, não se lhe podendo negar tal direito, constitucionalmente assegurado.

Em face das considerações atrás realizadas, entendo que nas importações por “trading company”, mesmo com destino predeterminado, o ICMS é devido no Estado em que se situa o estabelecimento importador, gerando direito a crédito no estabelecimento comprador situado em outro Estado, quando da revenda posterior do produto importado.