

Prata e Ramalho: Jurisprudência no Tema 520 do STF

24/08/2022

Em abril de 2020, o Supremo Tribunal Federal julgou o RE 665.134/MG (Tema 520), quando fixou a seguinte tese: "*O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio*" [1].



Ao enfrentar a questão da sujeição ativa do ICMS nas

modalidades de importação, a corte conclui que: (1) na importação por conta e ordem de terceiro, é competente para exigir o imposto o estado onde se situa o real adquirente da mercadoria, ou seja, pessoa em nome de quem a *trading* ou comercial importadora promoveu a importação; (2) especificamente em relação à importação por conta própria, sob encomenda, o destinatário legal da mercadoria é a própria *trading* ou comercial importadora, de modo que a unidade federativa em que estão localizados tais estabelecimentos é a competente para exigir o ICMS sobre importação.

Apenas para facilitar a compreensão desse breve texto, vale rememorar as diferenças entre as modalidades de importação.

A importação por conta e ordem de terceiro caracteriza-se pela existência de uma *trading* ou comercial importadora que atua como mandatária em nome do real importador da mercadoria; embora promova em seu nome o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por essa outra empresa, não há com ela um contrato de compra e venda de mercadorias, mas mera prestação de serviços relacionados ao processo de importação. Em tal modalidade de importação, a empresa adquirente é que, via de regra, pactua a compra internacional do bem ou mercadoria, realiza o contrato de câmbio para pagamento da mercadoria e, portanto, figura como sua destinatária jurídica.

Por outro lado, na importação realizada sob encomenda prévia, a empresa importadora adquire mercadorias do exterior por meio de recursos próprios (observada a definição dada pelo artigo 3º da IN RFB 1937/2020) e promove o seu despacho aduaneiro de importação, com o intuito de revendê-las posteriormente ao encomendante/adquirente. Comerciais importadoras e *tradings* também realizam tal modalidade de importação (que nada mais é do que importação por conta própria), em que a mercadoria estrangeira será posteriormente revendida a pessoa pré-determinada. Há, portanto, duas operações jurídicas distintas: a importação realizada pela trading ou comercial importadora, e a posterior revenda da mercadoria (operação doméstica) ao encomendante.

Na modalidade de importação sob encomenda, portanto, é irrelevante ter havido destinação física da mercadoria ao estabelecimento importador; basta, tão somente, que o negócio jurídico não tenha sido entabulado de forma simulada pela *trading* ou comercial importadora. Não por outra razão, o STF, ao apreciar a redação do artigo 11, I, "d" da LC 87/96, houve por bem declarar a sua inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, em ordem a se afastar a sua aplicação, como critério único, para eleição do sujeito ativo do ICMS [2].

Esta decisão parecia resolver a grande insegurança presente nas operações por encomenda quando o encomendante e a comercial importadora estivessem localizadas em estados diferentes, na medida em que fez prevalecer o entendimento de que o estado competente para exigir o imposto é aquele em que está estabelecido o destinatário legal (real importador) da mercadoria (*critério da destinação legal*), sendo irrelevante, para tanto, a localidade para a qual foi remetida fisicamente

Alguns estados, todavia, ainda se reputam competentes para exigir o ICMS importação, principalmente quando o encomendante está sediado em seu território, pelo qual ingressa a mercadoria importada (*critério da destinação física*). Várias são as autuações lavradas contra empresas que firmam contratos de compra de mercadoria importada sob encomenda prévia com *tradings* ou comerciais importadoras, pelas quais, além de se exigir o ICMS-importação, glosam-se créditos do imposto relativo à aquisição destes produtos importados.

Essa situação é bastante comum nas hipóteses em que comerciais importadoras residentes em outros estados da federação, realizam importação sob encomenda e desembaraçam as mercadorias no próprio estado em que está situado o encomendante. Por questões logísticas, o produto importado é remetido simbolicamente ao estabelecimento importadora (*trading*), e remetida diretamente do porto ou local do desembarço ao estabelecimento encomendante, o que é plenamente lícito e previsto, inclusive, na Instrução Normativa RFB Nº 1.861/2018 [3].

Entretanto, diante da decisão do Supremo Tribunal Federal, que fixou o critério do destinatário legal para fins de fixação do estado competente para exigir o ICMS importação, tem-se notado um movimento de alguns Estados para contornar a decisão da Corte.

O intuito desse breve artigo é, pois, demonstrar como as cortes administrativas e judiciais têm interpretado e aplicado a decisão do STF, frente a esse novo cenário. Para o efeito de delimitarmos o nosso campo de pesquisa, elegemos a jurisprudência das cortes administrativas e judiciais do Estado de São Paulo. Nesse sentido, levantamos 44 decisões proferidas após o

julgamento do Tema 520, das quais 22 o foram pelo Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) e 22 pelo Tribunal de Justiça (TJ-SP). Em ordem a sistematizar nossas conclusões, procuramos compilar os principais argumentos utilizados pelo Fisco e aqueles empreendidos pelos tribunais para resolução dos casos.

Em análise aos argumentos do fisco tanto em sede administrativa quanto judicial, observamos que duas são as principais linhas de questionamento enfrentadas pelo sujeito passivo: (1) autuações que simplesmente ignoram ou tentam reinterpretar a decisão da Suprema Corte, de modo a limitar o seu alcance; (2) autuações que desqualificam as operações de importação por encomenda, de modo que sejam consideradas como importações por conta e ordem e, portanto, tendo o suposto encomendante como destinatário legal da mercadoria.

Exemplo da primeira linha argumentativa encontra-se na da Resposta à Consulta nº 24.816/2021 [4], a qual conclui, em contrariedade ao decidido pelo STF, que nas hipóteses em que a mercadoria é desembaraçada em porto paulista e remetida diretamente a estabelecimento localizado no estado de São Paulo, este seria competente para exigir o ICMS-Importação, ainda que se trate de importação por encomenda.

Esse posicionamento encontra eco em algumas decisões do Tribunal de Impostos e Taxas, a exemplo do julgamento realizado no processo 4019009-2. Tal entendimento prestigia a aplicação do critério da destinação física, fazendo prevalecer a literalidade artigo 11, I, "d", da LC 87/96, cuja inconstitucionalidade foi parcialmente declarada pelo STF a fim de se impedir a sua aplicação nas hipóteses de importação por encomenda em que o destinatário legal da mercadoria fosse distinto do destinatário físico.

Além da insistência do Fisco Paulista em aplicar o critério da destinação física nas situações em que o desembaraço da mercadoria importada se dá em seu território, a segunda linha argumentativa levantada pelo Fisco recai sobre se a "substância" da operação por encomenda. Nessa hipótese, argumenta-se que esse embora a operação tenha se revestido dessa roupagem, trata-se, em verdade, de importação por conta e ordem, o que resulta não apenas na cobrança do ICMS importação, mas também na glosa dos créditos tomados em razão operação interestadual de aquisição dos produtos importados pela *Trading Company*.

No primeiro caso, temos uma discussão de ordem jurídica, que, em tese, parece de fácil solução haja vista que suficientemente dirimida pelo STF; no segundo caso, temos uma discussão de ordem fática, que levanta questões tormentosa acerca da comprovação da essência da operação entabulada — se, de fato, consiste em importação sob encomenda.

Vejamos, portanto, como tais questões têm sido endereçadas em julgamentos realizados no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) e no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT).

Das decisões levantadas, pudemos verificar que o precedente do STF fora mencionado e teoricamente aplicado na maior parte dos casos. Apenas 7% dos casos analisados observamos decisões que divergem frontalmente do *leading case*, por entenderem que o sujeito ativo do ICMS é aquele em que se situa o destinatário físico da mercadoria, e não o do destinatário jurídico. Em contrapartida, 93% das decisões encontradas fazem referência direta ao

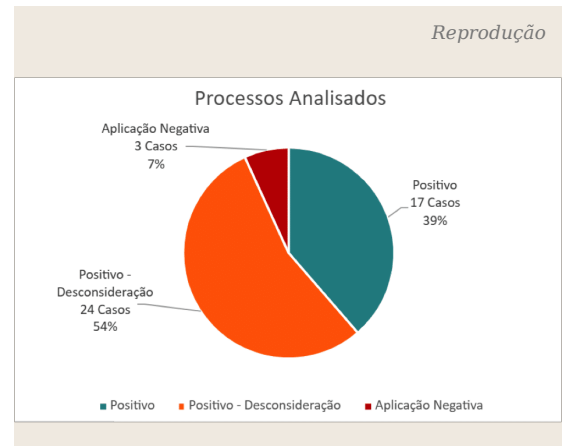
precedente em questão, mas a maioria (54%) acata o entendimento do fisco no sentido de desconsiderar os contratos de importação "por encomenda" e requalificá-los como importação "por conta e ordem":

Dentre as inúmeras razões que levaram os tribunais a seguirem a convicção de que a importação se deu por conta e ordem do autuado, algumas são mais relevantes e podem e devem ser destacada. Dentre elas, verifica-se a presença do adquirente nos contratos de câmbio. Segundo o entendimento prevalecente, se a importação por encomenda é realizada pela Comercial Importadora ou *trading*, o adquirente da mercadoria não deveria constar no contrato de câmbio, já que esta conversão monetária diz respeito apenas à *Trading Company*, que troca a moeda nacional pela utilizada na negociação com o fornecedor estrangeiro. Consequentemente, a presença do adquirente neste contrato de câmbio indicaria ser ele o real importador (destinatário legal) da mercadoria, e não a comercial importadora, o que justificaria a competência impositiva do estado de São Paulo [5].

Outra questão comumente enfrentada nos julgados analisados diz respeito à real natureza da operação de importação. Nestes casos, apesar de tratarem a operação como importação por encomenda, tanto o adquirente (dito encomendante) quanto a comercial importadora a denominavam, nos contratos e tratativas, como por conta e ordem. Essa situação evidenciaria que os contribuintes estavam apenas buscando aplicar uma tributação mais benéfica, nada obstante a natureza do contrato firmado [6]. Importante registrar que esse entendimento está em linha com a tese fixado pelo STF.

Entretanto, algumas razões que embasam as decisões não são tão assertivas, como por exemplo quando se toma como prova apta a requalificar o contrato de importação sob encomenda o fato de que os custos da importação foram arcados pela adquirente, dita encomendante [7]. Embora se defenda que a mera antecipação de pagamentos para facilitar a operação não implica a conclusão de que o encomendante seria o destinatário legal da operação de importação, já que não é ele quem realiza o negócio jurídico internacional, parte dos julgados analisados entende essa circunstância seria prova da real natureza da operação – importação por conta e ordem.

Outros julgados indicam que a presença do encomendante nas declarações de importação seriam provas de que ele seria o real importador (destinatário legal), e que teria se utilizado da comercial importadora como facilitadora dos procedimentos necessários à importação e desembaraço da mercadoria [8]. Esta alegação é ainda mais incoerente, já que, uma vez realizada a importação por encomenda, a encomendante sempre constará na Declaração de Importação como futura destinatária das mercadorias, inclusive sob denominação de "Adquirente da Mercadoria", conforme orientação da própria Receita Federal e Notícia Siscomex Importação n° 56, de 19/5/2006 [9].



Outro ponto importante levantado pelos julgados foi a falta de comprovação dos pagamentos realizados à comercial importadora. Nestes casos, alegou-se que a ausência de tais documentos não permitia a conclusão de que as operações autuadas seriam, de fato, aquisição doméstica de mercadoria importada sob encomenda. Consequentemente, foi acatada a requalificação da operação para importação por conta e ordem [10].

Por fim, cumpre destacar que em diversas decisões se pontuou que a falta de comprovação das tratativas entre encomendante e comercial importadora levaria à conclusão de que haveria simulação quanto à natureza do contrato firmado. Ou seja, em tais casos houve inversão do ônus da prova para se exigir que o autuado comprovasse que era, de fato, mero encomendante da mercadoria, e não o importador. Nos termos desses julgados, a ausência de comprovação da boa-fé e da lisura do autuado redundariam em fortes indícios a permitirem a requalificação da operação como importação por conta e ordem [11].

Conclui-se, portanto, que o julgamento do Tema 520 não resolve toda a insegurança jurídica que paira sobre a questão. Empresas que busquem realizar operações de aquisição de mercadorias importadas mediante encomenda prévia ao importador, devem fazê-lo com vistas aos riscos de questionamentos envolvidos e às nuances que podem levar os tribunais à requalificação do contrato firmado. Nesse sentido, recomenda-se enorme cuidado com os pontos formais e substanciais que envolvem a operação, e até mesmo sobre a necessidade de produção de provas prévias, tanto em relação aos documentos relacionados quanto no que diz respeito às próprias tratativas entre as empresas.

[1] Acórdão RE 665.134/MG, disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752956713>

[2] Sobre esse ponto, assim dispôs o voto vencedor do ministro Edson Fachin: "Por consequência, proponho a utilização de técnica de declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, ao art. 11, I, 'd', da Lei Complementar federal 87/96, para fins de afastar o entendimento de que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado, tendo em conta a juridicidade de circulação ficta de mercadoria emanada de uma operação documental ou simbólica, desde que haja efetivo negócio jurídico."

[3] Art. 8º — Para cada operação de importação por encomenda, o importador por encomenda deverá emitir, observada a legislação específica: I – nota fiscal de entrada, após o desembaraço aduaneiro das mercadorias, na qual deverão ser informados: (...) II – nota fiscal de venda, na data da saída das mercadorias do estabelecimento do importador por encomenda ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, que terá por destinatário o encomendante predeterminado, na qual deverão ser informados:

[4] ICMS – Importação por encomenda – Desembaraço aduaneiro no mesmo Estado de localização da empresa comercial importadora. I. Na importação por encomenda, ocorrendo o

desembaraço aduaneiro e a entrada física da mercadoria no Estado do estabelecimento do importador, a sujeição ativa relativamente aos dois fatos geradores, operação de importação e subsequente operação de venda, será do Estado do importador por encomenda. II. Na importação por encomenda cujo desembaraço aduaneiro ocorre no estado de São Paulo e o estabelecimento do encomendante (local da entrada física) também estiver localizado neste Estado, ocorrem duas operações de circulação de mercadorias, a de importação e a de venda ao encomendante, sendo o imposto de ambas operações devido ao Estado de São Paulo.

[5] A exemplo dos processos 1000552-69.2018.8.26.0372 (TJ-SP) e 4001730-8 (TIT)

[6] A exemplo dos processos 1006729-65.2020.8.26.0053 (TJ-SP) e 4132402-0 (TIT)

[7] A exemplo dos processos 1049903-90.2021.8.26.0053 (TJ-SP) e 4131436-0 (TIT)

[8] A exemplo dos processos 1041508-56.2014.8.26.0053 (TJ-SP) e 4132160-1 (TIT)

[9] <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/despacho-de-importacao/sistemas/siscomex-importacao-web/declaracao-de-importacao/funcionalidades/elaborar-uma-nova-solicitacao-de-di/preenchimento-da-di-1/formularios-de-dados-gerais-da-solicitacao-de-di/aba-importadort>

[10] A exemplo dos processos 4015259-5 (TIT) e 4137079-0 (TIT)

[11] A exemplo dos processos 4108524-3 e 4137079-0 (TIT)

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2022-ago-24/pratae-ramalho-jurisprudencia-tema-520-stf/>