



PARECER N° 422/2023

TIPO: PARECER CONSULTIVO

ASSUNTO: responsabilidade tributária pelo recolhimento do imposto devido na importação de máquinas e equipamentos para o ativo imobilizado, na modalidade por conta e ordem de terceiros, para adquirente localizado neste Estado, e a aplicabilidade de benefícios fiscais na operação.

DISPOSITIVOS INTERPRETADOS:

1. art. 5º, III da Lei nº 10.568/2016
2. art. 3º e art. 8º da Lei nº 10.550/2016
3. art. 27 da Lei nº 7.000/2001
4. art. 369 e art. 530-L-F do RICMS-ES/2002

EMENTA: ICMS - IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO - ADQUIRENTE LOCALIZADO NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO IMPORTADOR - APLICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO INVEST-ES - ADQUIRENTE BENEFICIÁRIO DO COMPETE-ES INDÚSTRIA METALMECÂNICA - DIFERIMENTO NA IMPORTAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA ATIVO IMOBILIZADO.

1. Conforme determina o art. 24, I da Constituição Federal, compete à União e aos Estados e Distrito Federal legislar sobre direito tributário. No exercício da competência concorrente, a União se limitar a fixar apenas normas gerais, sem excluir a competência suplementar dos Estados e Distrito Federal. Com efeito, não há relação de subordinação entre normas tributárias federais e normas tributárias estaduais. Por força do art. 146 da Constituição, algumas matérias devem ser tratadas em lei complementar. 2. A modalidade de importação por conta e ordem de terceiros foi introduzida por meio da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que disciplina o imposto de importação, de competência da União. Atualmente em vigor, a Instrução Normativa RFB nº 1.861/18, que estabelece os requisitos e condições para a realização de operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda, diferencia as figuras do importador e do adquirente/encomendante. 3. A legislação do imposto de importação não tem condão de alterar sujeição passiva do ICMS, haja vista que se trata de matéria reservada à lei complementar, conforme inteligência do art. 146 da Constituição Federal. Nos termos do art. 4º, § 1º, I da Lei Complementar nº 87/1996, é contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade. Na importação, quem pratica a ação de importar, ainda que não utilize recursos próprios e atue obedecendo ordem de terceiro, é, sem sombra de dúvidas, a empresa importadora. 4. O entendimento do STF exarado no julgamento do ARE 665.134 guarda relação com o aspecto da sujeição ativa, porquanto a tese fixada afirma que o sujeito ativo da obrigação tributária incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação, o que não guarda pertinência com a matéria objeto de consulta, haja vista tratar-se de operação que ocorre apenas dentro do território do Estado.



5. A atribuição de responsabilidade solidária recai sobre a figura do importador, ainda que este atue como mandatário numa operação por conta e ordem de terceiro, conforme norma esculpida no art. 39, III da Lei nº 7.000/2001. Como sabido, a responsabilidade solidária não implica em benefício de ordem dos devedores. Portanto, quando o adquirente é domiciliado neste Estado, é dever do importador promover o recolhimento do imposto devido no momento do desembaraço aduaneiro, ainda que a importação tenha ocorrido na modalidade por conta e ordem de terceiro. **6.** O importador poderá aplicar os benefícios previstos em seu Termo de Acordo INVEST-ES, desde que respeitadas as condições estabelecidas para a fruição do benefício. O diferimento de que trata o art. 5º, III da Lei nº 10.568/2016, pode ser aplicado pelo adquirente nas importações próprias de máquinas e equipamentos.

1. RELATÓRIO

Versam os autos sobre pedido de consulta a fim de dirimir dúvidas pertinentes à legislação estadual que rege o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) no Estado do Espírito Santo, especificamente quanto à responsabilidade tributária e à aplicação de benefício fiscal na importação por conta e ordem de terceiro de equipamento destinado ao ativo imobilizado da consulente.

A consulente informa que é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo da indústria metalúrgica e que desde 01/12/2021, por meio da Portaria nº 108-R, de 30 de novembro de 2021, aderiu ao Contrato de Competitividade com o setor, nos termos do art. 5º da Lei nº 10.568/2016 (art. 530-L-F do RICMS-ES).

Declara que na competência 06/2022 concluiu a importação de uma máquina que irá compor seu ativo imobilizado, sendo utilizada exclusivamente em seu processo produtivo. A importação ocorreu por conta e ordem de terceiros, mediante a contratação de uma importadora contratada para a prestação do serviço de despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira.

Esclarece que a importadora contratada remeteu a máquina à consulente e acobertou a operação emitindo Nota Fiscal de saída, com destaque do ICMS, aplicando na operação o benefício do Invest-Importação, do qual é beneficiária.

Argumenta que a Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, traz algumas definições acerca do que é “importação por conta e ordem de terceiro”:



- i) o adquirente é a pessoa jurídica que realiza a transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem para promover o despacho aduaneiro de importação (artigo 2º, §1º);
- ii) a importação por conta e ordem de terceiros nada mais é do que a mera contratação de uma importadora para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica (artigo 2º);
- iii) a relação jurídica é a de prestação de serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador, por conta e ordem de terceiro, a pedido do adquirente de mercadoria importada, por sua conta e ordem (artigo 2º, §2º);
- iv) a nota fiscal de saída emitida pelo importador com destino ao real adquirente não caracteriza operação de compra e venda (art. 7º, § 1º, I).

Acrescenta que o RICMS-ES define que o despachante contratado é o responsável solidário pela entrada de mercadoria estrangeira saída de repartição aduaneira quando o destino é estabelecimento diverso daquele que a tiver importado (artigo 19, I, b). Com efeito, o adquirente (real importador) é o principal devedor do tributo, sendo a importadora contratada mera devedora solidária.

Isto posto, apresenta os seguintes questionamentos:

1 - Considerando os benefícios fiscais dos atores envolvidos na operação; e considerando que o devedor principal do tributo é o real adquirente da mercadoria. Qual o benefício fiscal deveria ser aplicado nesta operação?

2 - Considerando que a operação já é fato consumado, e que porventura o benefício fiscal a ser aplicado deva ser a do real adquirente, qual dos atores caberia formular o pedido de restituição?

Por fim, a consulente declara que:

- a) não está sob procedimento fiscal iniciado ou instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta;
- b) não foi intimada a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;
- c) não há previsão de novas operações.

É o relatório.

2. APRECIÇÃO



Preliminarmente, constata-se que foram atendidas as exigências previstas nos artigos 842 e 845 do RICMS/ES, aprovado pelo Decreto nº 1.090-R, de 2002. Desta feita, cabe esclarecer que este parecer produzirá os efeitos previstos no art. 848 do RICMS/ES.

A consulta formulada requer o entendimento da Gerência Tributária sobre qual benefício fiscal deve ser aplicado na operação de importação por conta e ordem de terceiro, se o Invest-Importação ou o Compete-ES. Isto porque a Consulente é pessoa jurídica beneficiária do Compete-ES, cujo início de vigência se deu em 1º de dezembro de 2021. Por sua vez, a importadora contratada é beneficiária do Invest-Importação.

A Lei nº 10.568/2016 instituiu o programa de desenvolvimento e proteção à economia do Estado do Espírito Santo, denominado Compete-ES. Em seu art. 5º, a lei possibilita a concessão de uma série de benefícios ao setor da Indústria Metalmeccânica, dentre eles podemos destacar o diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS incidente sobre as aquisições de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado (art. 5º, III da Lei nº 10.568/2016), em relação ao diferencial de alíquotas decorrentes de operações interestaduais ou à operação de importação. **In verbis:**

Art. 5.º À indústria metalmeccânica poderão ser concedidos os seguintes benefícios:

(...)

III - diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS, incidente sobre as aquisições de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, desde que utilizados exclusivamente no processo produtivo, em relação ao diferencial de alíquotas decorrente de operações interestaduais ou à operação de importação.

(...)

§ 1.º O imposto diferido na forma do inciso III do caput deverá ser recolhido no momento em que ocorrerem as respectivas desincorporações.

No mesmo sentido dispõe o art. 530-L-F, VI do RICMS-ES:

Art. 530-L-F. São concedidos os seguintes benefícios à indústria metalmeccânica (Lei n.º 10.568/16):

(...)

VI - diferimento do lançamento e do pagamento do imposto, incidente sobre as aquisições de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, desde que utilizados exclusivamente no processo produtivo, em relação ao diferencial de alíquotas decorrente de operações interestaduais ou à operação de importação.

(...)



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
SUBSECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA



§ 3.º O imposto diferido na forma do inciso VI do **caput** deverá ser recolhido no momento em que ocorrerem as respectivas desincorporações.

A Lei nº 10.550/2016 instituiu o programa Invest-ES, que consiste em instrumento de execução da política de desenvolvimento e atração de investimentos para o Estado. O art. 3º da citada lei estabelece alguns benefícios fiscais na importação de mercadorias desembaraçadas neste Estado.

Feita esta breve e introdutória consideração, cumpre-nos analisar a competência tributária que fora outorgada à União e aos Estados e Distrito Federal, a fim de que possamos compreender melhor a questão.

Conforme determina o art. 24, I da Constituição Federal, compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito tributário. Nos termos do § 1º do mesmo preceptivo, por se tratar de competência concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. O § 2º do mesmo dispositivo ainda estabelece que a competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

Já na parte que toca o Sistema Tributário Nacional, o art. 146 da Constituição estabelece algumas matérias que devem ser tratadas em lei complementar. Nesta senda, a competência da União em matéria de direito tributário obriga os Estados e o Distrito Federal a observar a norma geral especificamente no que diz respeito às hipóteses expressamente previstas. No entanto, nas demais hipóteses, não há relação de subordinação entre normas tributárias federais e normas tributárias estaduais.

A modalidade de importação por conta e ordem de terceiros foi introduzida por meio da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que, além de disciplinar a matéria em seu próprio texto, modificou os arts. 32 e 95 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Como sabido, o referido decreto-lei disciplina o imposto de importação.

O parágrafo único do art. 32 passou a prever a responsabilidade solidária do adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. Já o art. 95 prevê a responsabilidade solidária por infração do adquirente, conjuntamente com a pessoa jurídica importadora.

A medida provisória, no art. 80, também atribuiu à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para estabelecer requisitos e condições para a



atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora na modalidade por conta e ordem de terceiro.

Pelo exposto, resta nítido que a modalidade de importação em questão, ainda que seja uma prática comercial, é instituto regido pelo direito tributário, guardando estreita relação com o imposto de importação, de competência da União (art. 153, I da Constituição Federal).

É importante gizarmos sobre isso, haja vista que interpretar as normas sem conhecer o arcabouço normativo estabelecido e sem contextualizar a disciplina é incorrer em erro de metodologia hermenêutica.

A Instrução Normativa RFB nº 1.861/18¹ estabelece os requisitos e condições para a realização de operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda, diferenciando as figuras do importador e do adquirente/encomendante, **in verbis**:

CAPÍTULO I DA IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria de procedência estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa, física ou jurídica, que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

¹ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97727>



§ 3º A pessoa física que atuar como adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem poderá realizar operações de comércio exterior somente para os fins previstos no § 3º do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.984, de 27 de outubro de 2020. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 4º Na hipótese de ocultação do adquirente de mercadoria importada, mediante fraude ou simulação, em operação caracterizada como importação por conta e ordem de terceiro, nos termos do caput, aplica-se a pena de perdimento prevista no inciso XXII do art. 689 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro, independentemente da existência de contrato formal previamente firmado ou do cumprimento dos requisitos previstos nos Capítulos III e IV. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

CAPÍTULO II DA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa, física ou jurídica, que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria de procedência estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação relativa à revenda da



mercadoria nacionalizada, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda da mercadoria de procedência estrangeira pelo importador por encomenda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 4º O importador por encomenda poderá solicitar prestação de garantia, inclusive mediante arras, sem descaracterizar a operação referida no caput.

§ 5º O pagamento ao fornecedor estrangeiro pela aquisição da mercadoria importada deve ser realizado exclusivamente pelo importador por encomenda.

§ 6º As operações de montagem, acondicionamento ou reacondicionamento que tenham por objeto a mercadoria importada pelo importador por encomenda em território nacional não modificam a natureza da transação comercial de revenda de que trata este artigo.

§ 7º A pessoa física que atuar como encomendante predeterminado poderá realizar operações de comércio exterior somente para os fins previstos no § 3º do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.984, de 2020. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 8º Na hipótese de ocultação do encomendante predeterminado, mediante fraude ou simulação, em operação caracterizada como uma importação por encomenda, nos termos do caput, aplica-se a pena de perdimento prevista no inciso XXII do art. 689 do Regulamento Aduaneiro, independentemente da existência de contrato formal previamente firmado ou do cumprimento dos requisitos previstos nos Capítulos III e IV. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

Assim, como estabelece a referida instrução normativa, na operação de importação por conta e ordem de terceiro, o importador promove em nome próprio o despacho aduaneiro de mercadorias adquiridas por outra pessoa – adquirente – em decorrência de contrato previamente firmado. Nesta operação, o adquirente utiliza os recursos próprios para realizar a transação de compra e venda de mercadoria no exterior.

A Portaria Coana nº 06/19², ao dispor sobre os procedimentos de vinculação e de prestação de informações para fins de registro das operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda, determina que o importador por conta e ordem de terceiro deve indicar no Portal Único do Comércio Exterior (Pucomex) o

² <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=98721&visao=original>



número de inscrição do CNPJ do adquirente da mercadoria importada, bem como deixar claro a relação do adquirente com a importadora contratada:

Art. 3º O adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem ou o encomendante predeterminado deverá registrar diretamente no Pucomex, no módulo "Cadastro de Intervenientes", a vinculação com a contratada.

§ 1º Para o procedimento descrito no caput, o responsável legal da empresa poderá incluir representação para o importador no módulo "Cadastro de Intervenientes", aba "Representação por Terceiro".

§ 2º Para fins no disposto no caput e no § 1º, o responsável legal da empresa ou o representante deverá estar marcado como "cadastrador" no módulo de Cadastro de Intervenientes do Pucomex.

Art. 4º O importador por conta e ordem de terceiro, deverá selecionar, na aba "Importador" no campo "Caracterização da Operação", o Tipo "Importação por Conta e Ordem de Terceiro".

§ 1º Na aba "Importador" referida no caput, no campo "Adquirente da Mercadoria", o importador por conta e ordem de terceiro deverá indicar o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem.

§ 2º Tendo em vista o Siscomex ainda não dispor da opção Tipo "Importação por Encomenda" e de um campo específico para o CNPJ do encomendante predeterminado, o importador por encomenda deverá utilizar a aba "importador" destinada à identificação do adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, e indicar na aba "Básicas" no campo "Informações Complementares" da declaração de Importação, que se refere a uma importação por encomenda. (g.n.)

É evidente que a Receita Federal do Brasil, que administra o imposto de importação, possui competência, à luz da legislação posta, para disciplinar a respeito da importação por conta e ordem de terceiro.

Agora, voltando ao assunto das competências tributárias que gizamos no início deste parecer, observe que as normas postas não advêm de lei complementar, tão pouco guardam pertinência com o art. 146 da Constituição Federal, que disciplina matérias que são reservadas para tratamento exclusivo em lei complementar. Nesta senda, as normas postas não guardam pertinência com o estabelecimento de regras gerais em matéria tributária, que devem ser observadas pelos Estados e pelo Distrito Federal em seus próprios impostos.



De fato, o conceito de importação por conta e ordem foi introduzido no direito tributário por lei ordinária, cuja disciplina é disposta em ato normativo da Receita Federal do Brasil, que trata exclusivamente do imposto de importação.

Como visto, a Medida Provisória é datada de agosto de 2001. Logo no ano seguinte, o CONFAZ aprovou o Convênio ICMS 135/2002, cujo objetivo foi harmonizar o entendimento sobre o cumprimento de obrigações tributárias na importação de bens ou mercadorias por pessoa jurídica importadora, cuja cláusula primeira assim dispõe:

Cláusula primeira Para efeito de cumprimento das obrigações tributárias relativas ao ICMS, na saída promovida, a qualquer título, por estabelecimento importador de mercadoria ou bem por ele importado do exterior, **ainda que tida como efetuada por conta e ordem de terceiros, não tem aplicação o disposto nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, nos artigos 12 e 86 a 88, e SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, e no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7 de 13 de junho de 2002, ou outros instrumentos normativos que venham a substituí-los.**

As Instruções Normativas da Receita Federal nºs 247 e 225 encontram-se revogadas. A instrução normativa aplicável ao caso de importação por conta e ordem de terceiros é a Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, já citada neste parecer. Observe que a cláusula primeira do Convênio ICMS 135/2002 abarca outros instrumentos normativos que venham a substituir os atos normativos citados.

A discussão ocorrida em 2001 emergiu justamente porque o ICMS incide sobre a entrada de mercadorias ou bens importados do exterior. Assim, surgiram dúvidas se a normativa federal, que guarda pertinência exclusiva com o imposto de importação, também surtiria efeitos no âmbito do ICMS. No entanto, a questão foi encerrada pelos Estados logo em seguida, em 2002, mediante a aprovação do Convênio ICMS 135/2002.

Cumpra ainda salientar, concernente à operação de importação por conta e ordem de terceiros, que o importador não deixa de ser contribuinte do imposto simplesmente pelo fato de que a operação se deu com recursos do encomendante (ou também chamado comumente de adquirente). Vejamos como a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, disciplina:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.



§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Transformado do parágrafo único pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Ora, o verbo importar significa trazer de outro país, estado ou município; **in casu**, promover a entrada mercadorias no território nacional.

Quem pratica a ação de importar, ainda que não utilize recursos próprios e atue obedecendo ordem de terceiro, é, sem sombra de dúvidas, a empresa importadora. O que precisamos deixar claro é que *não podemos mudar a figura de contribuinte, estabelecida em lei complementar, simplesmente porque a operação comercial se deu com recursos não próprios ou mediante ordem de outra pessoa*. Ou mais: legislação federal que disciplina o imposto de importação não tem o condão de alterar a sujeição passiva do ICMS.

Assim, conforme o exposto, para fins de ICMS, pouco importa quem ordenou a importação, mas sim o ato de importar do exterior mercadorias ou bens.

A Lei 7.000/01 dispõe que o fato gerador do ICMS ocorre na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, sendo considerado ocorrido o fato gerador no momento do desembaraço da mercadoria. Também, a referida lei determina que a pessoa física ou jurídica que importe mercadoria, independentemente de sua finalidade, é considerada contribuinte do imposto:

Art. 2.º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1.º O imposto incide também sobre:

I - 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;

(...)

Art. 3.º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(..)

IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias ou bens importados do exterior.

(...)

Art. 27. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:



I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a finalidade.
(...)

Aliás, o RICMS-ES determina que o ICMS incidente sobre a entrada de mercadorias importadas do exterior deve ser recolhido pelo importador no momento do desembarço aduaneiro. Na hipótese de não exigência do ICMS (em razão da existência de algum benefício fiscal), por ocasião da liberação da mercadoria, deve ser comprovada tal situação pelo estabelecimento importador, mediante apresentação da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS – GLME:

Art. 369. O imposto incidente nas entradas de mercadorias ou de bens importados do exterior será recolhido, pelo importador, no momento do desembarço na repartição aduaneira, ou antes da entrega, quando esta ocorrer antes do despacho aduaneiro, independentemente de serem as mercadorias ou os bens destinados a contribuintes localizados nesta ou em outra unidade da Federação.

(...)

§ 3.º A não-exigência, integral ou parcial, do pagamento do imposto por ocasião da liberação de mercadorias ou bens, em virtude de imunidade, isenção, não-incidência, diferimento ou qualquer outra forma de dispensa do imposto, será comprovada mediante apresentação da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS – GLME –, utilizando-se o formulário disponibilizado por meio da **internet**, no endereço www.sefaz.es.gov.br, a ser preenchido em três vias, as quais, depois de visadas pelo Fisco da unidade da Federação do importador, terão a seguinte destinação:

I - a primeira via, ao estabelecimento importador, devendo acompanhar o transporte da mercadoria ou bem;

II - a segunda via, ao Fisco federal ou a recinto alfandegado, retida por ocasião do desembarço aduaneiro ou da entrega do bem ou mercadoria; e

III - a terceira via, ao Fisco da unidade da Federação do importador.

Desta forma, para fins de ICMS, que é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, II da Constituição Federal, pouco importa se a importação foi realizada por conta e ordem de terceiros, por encomenda ou por conta própria, porquanto será dispensado o mesmo tratamento tributário.

No entanto, é sabido por todos que o STF, no julgamento do ARE 665.134³, apresentou o entendimento sobre quem seriam os destinatários legais, para fins de sujeição ativa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. IMPORTAÇÃO. ART. 155, §2º, IX, “A”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11, I, “D” E “E”, DA LEI

³ <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15343120351&ext=.pdf>



COMPLEMENTAR 87/96. AS PECTO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. DESTINATÁRIO LEGAL DA MERCADORIA. DOMICÍLIO. ESTABELECIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE DOMÍNIO. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, SOB ENCOMENDA. 1. Fixação da seguinte tese jurídica ao Tema 520 da sistemática da repercussão geral: **“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.”** **2. A jurisprudência desta Corte entende ser o sujeito ativo do ICMS importação o Estado-membro no qual estiver localizado o destinatário final da operação, logo é irrelevante o desembaraço aduaneiro ocorrer na espacialidade de outro ente federativo.** Precedentes. 3. Em relação ao significante “destinatário final”, para efeitos tributários, a disponibilidade jurídica precede a econômica, isto é, o sujeito passivo do fato gerador é o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria. Nesse sentido, a forma não prevalece sobre o conteúdo, sendo o sujeito tributário quem dá causa à ocorrência da circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio. Ademais, não ocorre a prevalência de eventuais pactos particulares entre as partes envolvidas na importação, quando da definição dos polos da relação tributária. **4. Pela tese fixada, são os destinatários legais das operações, em cada hipótese de importação, as seguintes pessoas jurídicas: a) na importação por conta própria, a destinatária econômica coincide com a jurídica, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva; b) na importação por conta e ordem de terceiro, a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada; c) na importação por conta própria, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (trading company), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização.** 5. Na aplicação da tese ao caso concreto, colhem-se equívocos na qualificação jurídica do conjunto fático-probatório, tal como estabelecido pelas instâncias ordinárias e sob as luzes da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pelas seguintes razões: a) não se considerou a circulação simbólica da mercadoria como aspecto material do fato gerador; b) a destinação da mercadoria importada como matéria-prima para a produção de defensivos agrícolas em nada interfere a fixação do sujeito ativo do tributo, porque não cabe confundir o destinatário econômico com o jurídico; e c) não se verifica qualquer indício de “importação indireta”, uma vez que, no caso, trata-se de filiais de uma mesma sociedade empresária. **6. Faz-se necessária a utilização de técnica de declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, ao art. 11, I, “d”, da Lei Complementar federal 87/96, com o fito 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. 7. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (ARE 665134, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 27/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-123 DIVULG 18-05-2020 PUBLIC 19-05-2020) (g.n.)

Pelo exposto, observe que o STF tocou no assunto da importação por conta e ordem de terceiros e os efeitos práticos surtidos no âmbito do ICMS, apesar de tal modalidade ter sido criada por legislação ordinária federal concernente ao imposto de importação.

É importante compreendermos o que está por trás da decisão do Supremo. O caso que chegou ao STF era sobre sujeição ativa, porquanto a lide era sobre uma importação realizada no Estado de São Paulo com destino a estabelecimento industrial localizado em Minas Gerais. O Estado de São Paulo alegava que o ICMS deveria ser recolhido para o tesouro paulista, enquanto o Estado de Minas Gerais alegava que o imposto deveria ser recolhido para o tesouro mineiro.

Veja como o STF fixou a tese principal do caso, Tema 520: “**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**”.

Observe que a decisão declarou parcialmente inconstitucional o art. 11, I, “d” da Lei Complementar nº 87/1996, no sentido de que, para fins de definição do local da operação ou da prestação, não pode ser utilizado como critério único a entrada física da mercadoria. Noutra giro verbal, **a entrada física da mercadoria ou do bem importado não pode ser considerado como único critério para fins de definição do local da operação ou da prestação.**

Com efeito, no que se refere à sujeição ativa da obrigação tributária do ICMS, o STF fixou que o imposto deve ser recolhido ao Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação. No entanto, este não é o caso trazido à baila, porquanto não há qualquer discussão sobre para qual Estado o imposto deve ser recolhido, haja vista que o adquirente se encontra dentro deste Estado.

No que se refere à responsabilidade tributária, o art. 124, II do CTN prevê que são solidariamente responsáveis as pessoas expressamente designadas por lei. A Lei nº 7.000/2001 atribuiu expressa responsabilidade tributária à pessoa que promova a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda que esta pessoa seja qualificada como representante, mandatária ou gestora de negócios, in verbis:



Art. 39. São solidariamente responsáveis:

(...)

III - a pessoa que promova entrada de mercadoria importada do exterior, ou remessa de mercadoria para o exterior, ou, ainda, sua reintrodução no mercado interno, **assim como a que possua a qualidade de representante, mandatário ou gestor de negócios, conforme dispuser a lei;**

Assim, resta evidente que a empresa importadora é solidariamente responsável pelo crédito tributário.

No entanto, argumenta a consultante que, apesar de a empresa importadora ser responsável, o adquirente é o principal devedor, e, portanto, quem deve pagar o tributo na importação é o adquirente. Neste ponto específico, a consultante não compreende as implicações de uma responsabilidade solidária, qual seja, que não comporta benefício de ordem (art. 124, parágrafo único do CTN). Em outras palavras, o Estado pode exigir o crédito tributário de ambos os devedores. Por conta desta responsabilidade, a empresa importadora deve recolher o ICMS devido na importação, haja vista que atua como mandatária.

Observa-se que a consultante deseja aplicar na aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado o benefício fiscal esculpido no art. 5º, III da Lei nº 10.568/2016 (COMPETE-ES), que assim prevê:

Art. 5.º À indústria metalmeccânica poderão ser concedidos os seguintes benefícios:

(...)

III - diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS, incidente sobre as aquisições de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, desde que utilizados exclusivamente no processo produtivo, em relação ao diferencial de alíquotas decorrente de operações interestaduais ou à operação de importação.

De fato, tal benefício fiscal possibilita a aplicação de diferimento nas operações de importação de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, desde que sejam exclusivamente utilizados no processo produtivo. No entanto, no presente caso, considerando que a empresa importadora tem o dever de efetuar o recolhimento do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro, tal benefício não poderá ser aplicado, haja vista que a importação foi realizada por interposta pessoa, isto é, diversa da consultante beneficiária.



Com efeito, o diferimento de que trata o art. 5º, III da Lei nº 10.568/2016, pode ser aplicado pelo adquirente nas importações **próprias** de máquinas e equipamentos.

Ante o determinado pela legislação estadual conclui-se que na importação por conta e ordem de terceiros o importador possui responsabilidade solidária com o adquirente sobre a obrigação tributária. Com efeito, por ocasião do desembaraço aduaneiro, o importador será responsável pelo recolhimento do imposto devido, podendo aplicar os benefícios fiscais previstos em seu Termo de Acordo Invest-ES, desde que respeitadas todas as condições estabelecidas para a fruição do benefício.

Em relação à possibilidade de restituição, a Lei 7.000/01 veda a restituição do valor do imposto que tenha sido utilizado como crédito no estabelecimento destinatário:

Art. 57. É vedada a restituição ou a compensação do valor do imposto que tenha sido utilizado como crédito pelo estabelecimento destinatário, bem como a restituição do saldo de crédito existente na data do encerramento das atividades de qualquer estabelecimento.

3. CONCLUSÃO

Ante o exposto, passo a responder aos questionamentos:

1 - Considerando os benefícios fiscais dos atores envolvidos na operação; e considerando que o devedor principal do tributo é o real adquirente da mercadoria. Qual o benefício fiscal deveria ser aplicado nesta operação?

Resposta: Na importação por conta e ordem de terceiros o importador possui responsabilidade solidária com o adquirente sobre a obrigação tributária. A responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem entre os devedores da obrigação tributária. Com efeito, por ocasião do desembaraço aduaneiro, o importador será responsável pelo recolhimento do imposto devido, podendo aplicar os benefícios fiscais previstos em seu Termo de Acordo Invest-ES, desde que respeitadas todas as condições estabelecidas para a fruição do benefício.

2 - Considerando que a operação já é fato consumado, e que porventura o benefício fiscal a ser aplicado deva ser a do real adquirente, qual dos atores caberia formular o pedido de restituição?

Resposta: Prejudicada.

Vitória-ES, 20 de julho de 2023.



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
SUBSECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA



Se a consulente já vem adotando o entendimento constante no mencionado parecer, que o mantenha com o fito de evidenciar conformidade com as disposições da legislação aplicável. Caso contrário, que o adote, no prazo de dez dias, contado do seu recebimento, em atendimento ao disposto no art. 849 do RICMS/ES.

AO APOIO: Comunique-se ao interessado. Conforme o disposto no art. 857 do RICMS/ES, remeta-se uma cópia à Gerência Fiscal para as providências cabíveis.

(Documento assinado digitalmente)

HUDSON DE SOUZA CARVALHO

Gerente Tributário

