O sujeito ativo e os sujeitos passivos do ICMS em todas as modalidades de importação de mercadorias

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Mestre em Direito. Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB). Diretor fundador do periódico *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Advogado e parecerista. *E-mail*: othonsaraiva.filho@gmail.com.

Resumo: Este artigo, com base na doutrina e na jurisprudência, trará anotações e proposta de interpretação da legislação relativa ao ICMS na importação direta e indireta.

Palavras-chave: ICMS. Importação de mercadorias. Sujeito ativo e sujeito passivo.

1. A identificação da unidade da Federação competente para exigir o ICMS em todos as modalidades de importação e o consequente reconhecimento de quem seja o contribuinte e o responsável tributário dessa exação partem da exegese dos preceptivos do artigo 155, *caput*, inciso II, e §2º, inciso IX, alínea "a" (redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001); e inciso XII, alíneas "a" e "d", todos da Constituição Federal, e das normas do artigo 4º, *caput*, parágrafo único, inciso I (redação dada pela Lei Complementar nº 114/2002) e artigo 11, *caput*, inciso I, alíneas "d" e "e", todas da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, assim expressos:

> Constituição Federal
>
> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
>
> [...]
>
> II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993)
>
> §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
>
> [...]

> IX – [O ICMS] 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*;
>
> [...]
>
> XII – cabe à lei complementar:
>
> a) definir seus contribuintes;
>
> [...]
>
> d) fixar, para efeito de sua cobrança e *definição do estabelecimento responsável*, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
>
> Lei Complementar nº 87/1996
>
> 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.
>
> Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
>
> I – *importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade*; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
>
> [...]
>
> 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;
>
> e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido; [Sem destaques no texto original]

2. No que tange ao caso da denominada *importação direta*, ou seja, quando a importação é feita por pessoa ou pela empresa comercial importadora por sua conta própria, e posteriormente a mercadoria[1] importada é utilizada ou consumida ou vendida para terceiro, a jurisprudência assente, tanto do Superior Tribunal de Justiça (STJ) quanto do Supremo Tribunal Federal (STF), e a doutrina uníssona são no sentido de que a unidade federada competente, ou seja, o credor do imposto é

[1] O bem adquirido para uso e consumo próprio não deixa de ser também uma mercadoria, objeto de comércio, pois se assim não fosse não teria sido posta à venda e não teria sido alienada.

o Estado e o Distrito Federal do domicílio fiscal do importador ou onde a empresa importadora tenha o seu estabelecimento destinatário jurídico ou a pessoa física importadora tenha o seu domicílio.

3. Nessa hipótese, o sujeito passivo do ICMS-importação de mercadorias é a pessoa do importador do local onde situado o domicílio ou o estabelecimento destinatário jurídico real ou simbólico ou ficto da mercadoria importada.

4. Transcrevam-se, a título ilustrativo, algumas Ementas de Acórdãos do STF e do STJ, representativas de orientações jurisprudenciais acerca da exegese do preceptivo constitucional da alínea "a" do inciso IX do §2º do artigo 155, *in verbis*:

> STJ – 2ª Turma. REsp nº 256.814/RJ, rel. Ministra Nancy Andrighi
>
> Ementa: RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS E IMPORTAÇÃO DE ÁLCOOL CARBURANTE – ENTRADA NO PORTO DO RIO DE JANEIRO – IMPORTADOR LOCALIZADO EM ALAGOAS – LOCAL DA OPERAÇÃO PARA EFEITOS DE COBRANÇA DO IMPOSTO E DEFINIÇÃO DO ESTABELECIMENTO RESPONSÁVEL – LEI COMPLEMENTAR 87/96, ART. 11, INC. I, ALÍNEAS "D" e "E". O local da operação, para efeito da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é aquele em que se localiza o estabelecimento que promoveu a importação do bem. Recurso especial a que se dá provimento. (*DJ*, 11.9.2000, p. 248)
>
> STF – 1ª Turma. RE nº 299.079/RJ, rel. Ministro Carlos Britto
>
> Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA "A" DO INCISO IX DO §2º DO ART. 155 DA MAGNA CARTA. ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR. O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea "a" do inciso IX do §2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário desprovido. (*DJ*, 16.06.2006, p. 20)
>
> STF – 1ª Turma. Ag. Reg. no RE nº 396.859/RJ, rel. Ministro Sepúlveda Pertence
>
> EMENTA: 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). (*RDDT*, n. 114, p. 159-162, 2005)
>
> STF – 2ª Turma. RE nº 405.457/SP, rel. Ministro Joaquim Barbosa
>
> EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ES-

> TADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO JURÍDICO OU ESTADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO FINAL DA OPERAÇÃO (ESTABELECIMENTO ONDE HAVERÁ A ENTRADA DO BEM). ART. 155, §2º, IX, A, DA CONSTITUIÇÃO. Nas operações das quais resultem a importação de bem do exterior, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS é devido ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico do bem, pouco importando se o desembaraço ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso Extraordinário conhecido e provido. (*DJe* n. 22, 05.2.2010)

5. No mesmo sentido: RE nº 405.457, rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 4.12.09, STF – 2ª Turma, *DJe* de 5.2.10; AI nº 733.464-AgR, rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 25.8.09, STF – 1ª Turma, *DJe* de 23.10.09; AI nº 663.936-AgR, rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 30.6.09, STF – 1ª Turma, *DJe* de 28.8.09; RE nº 598.051-AgR, rel. Min. Eros Grau, julgamento em 12.5.09, STF – 2ª Turma, *DJe* de 29.5.09.

6. A propósito, traga-se à colação trecho do voto do relator do RE nº 405.457/SP o senhor Ministro do STF Joaquim Barbosa:

> Reputo que tanto o desembaraço aduaneiro quanto a ausência de circulação da mercadoria no território do estado onde está localizado o importador são irrelevantes para o desate da questão posta ao crivo da Corte. *O que se indaga* é *quem foi o importador*, pessoa efetivamente responsável pelo negócio jurídico que subsidiou a operação que trouxe os produtos ao território nacional. Assim, a *entrada física dos bens em estabelecimento da pessoa jurídica ou física não* é *critério decisivo na identificação do sujeito ativo*, ao contrário do que sugerido pelo acórdão recorrido. [Destaque nosso]

7. Em relação à importação de gás natural, o entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que o ICMS deve ser recolhido ao Estado onde está sediado o destinatário jurídico de gás da Bolívia, com ingresso em Corumbá no Estado de Mato Grosso do Sul, com posterior destinação física a demais Estados (São Paulo, Santa Catarina e Rio Grande do Sul), sendo contribuinte desse imposto a pessoa que realiza a operação de importação, ou seja, a empresa com estabelecimento importador em Mato Grosso do Sul que promove a entrada jurídica da mercadoria, incorporando-a à economia nacional.[2]

8. Portanto, no caso de importação direta, a jurisprudência do STJ e do STF tem interpretado que o sujeito ativo do ICMS-importação é Estado ou o Distrito Federal onde esteja situado o domicílio ou o estabelecimento do *destinatário*

[2] BRASIL. STF. Tutela Antecipada em Ação Cível Originária nº 854/MS, rel. Ministro Celso de Mello, *DJU* 1, de 19.5.2006, p. 45-47; ACO nº 1.076/MS, rel. Ministro Ricardo Lewandowski, *DJU* 1, de 16.10.2007.

jurídico ou legal da mercadoria, em contrariedade ao destinatário físico ou final ou econômico e independentemente do local onde seja realizado seu desembaraço aduaneiro.

9. Nos casos do ICMS relativo à da importação, o que se tem, em relação à primeira operação, é um despacho aduaneiro exarado pela autoridade fiscal federal do Estado ou do Distrito Federal onde ocorreu esse desembaraço, sendo o sujeito ativo o Estado ou o Distrito Federal da localidade do estabelecimento destinatário jurídico – físico ou ficto – simbólico (no caso, por exemplo, de haver desembaraço em alto-mar – *ship to ship*, pois nem todos os portos brasileiros têm capacidade técnica para que alguns tipos de mercadorias sejam por eles desembarcadas) – da mercadoria importada, com o pagamento a esse Estado ou ao Distrito Federal do ICMS-importação, podendo suceder consequentes operações com incidências do ICMS, dessa vez interestaduais, de destinação das mercadorias para o mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal ou outros Estados da Federação ou Distrito Federal, devidamente fiscalizadas e atestadas pelo Fisco

10. Cabe explicitar que o contribuinte do ICMS, no que tange às importações por encomenda, por conta e ordem de terceiro, é o importador, ou seja, a pessoa que tomou todas as providências pra o ingresso da mercadoria importada no país, tendo atuado desde a declaração da importação no sistema informatizado do Siscomex até a promoção do correspondente desembaraço aduaneiro com o pagamento dos tributos e o recebimento real ou ficto da mercadoria, daí ter o domínio da mesma, jamais podendo o importador, mesmo na importação indireta, ser considerado como mero consignatário ou simples despachante aduaneiro, de modo que se pode afirmar que o contribuinte desse imposto, em todas as importações indiretas, é a pessoa do estabelecimento destinatário jurídico dessa mercadoria importada.

11. O estabelecimento do destinatário final ou econômico da mercadoria importada, quando a importação foi promovida por terceiro, jamais pode ser considerado contribuinte do ICMS-importação, mas sim, como será demonstrado, responsável tributário.

12. No que tange às transferências internas de mercadorias, cumpre explicitar que ocorre o fato gerador do ICMS na segunda operação – a interna –, da saída do estabelecimento importador para o estabelecimento industrial ou comercial, desde que o produto saia do domínio ou do estoque de um para o domínio ou para compor o estoque do outro, onde se destina a industrialização ou comercialização, deixando o primeiro de ter a mercadoria sob seu domínio ou controle e de ter a posse da mercadoria transferida.

13. Interessante colimar a percepção de Júlio Maria de Oliveira e Victor Gomes,[3] ao interpretar a expressão "cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço" (CF/1988, art. 155, §2º, inciso IX, alínea "a" – Emenda Constitucional nº 33/2001), quando afirmam que a escolha da entrada física do bem ou da mercadoria como determinante da competência no caso do ICMS-importação acabaria por acarretar: "[...] reduzir dois negócios jurídicos distintos (importação e revenda dos produtos importados) a um só".

14. Sobre o esclarecimento do verdadeiro sentido da expressão *estabelecimento do destinatário da mercadoria importada*, se seria o jurídico ou o estabelecimento final ou econômico, Argos Campos Ribeiro Simões[4] faz críticas ao posicionamento fazendário, nos termos a seguir transcritos:

> A ficção jurídica que estipula como *local da operação de importação o da entrada física* das mercadorias ou dos bens importados, só pode ser aplicada se o importador e adquirente físico estiverem no mesmo Estado. É normal que não poderia ser aplicada quando eles estiverem em unidades federadas diversas, sob pena de inconstitucionalidade.
>
> Sabemos que todos os critérios devem *gravitar* na materialidade constitucional. Assim, não pode ser diferente com os critérios adjetivos espacial e subjetivo ativo.
>
> [...] A operação de importação é, portanto, relativa à aquisição, pelo importador, de mercadorias ou bens regularmente importados.
>
> Faz sentido, portanto, a conclusão de que o local dessa operação seja onde ocorra a aquisição jurídica das mercadorias ou dos bens importados. A aquisição jurídica se dá com o registro linguístico efetuado pelo importador quando da entrada real ou simbólica das mercadorias ou bens importados em seu estabelecimento. Portanto, o local da operação é onde está aquele que realiza a operação, que realiza o negócio jurídico da importação relativa à aquisição referida.
>
> A ficção jurídica enunciada pela norma complementar em seu artigo 11, I, *d*, se for aplicada para a situação ora discutida, quando importador e adquirente físico estiverem estabelecidos em unidades federadas diversas: importador no Espírito Santo e adquirente em São Paulo, estaríamos a admitir que a materialidade do tributo seria outra.
>
> Vemos que a entrada física no estabelecimento paulista não tem correspondente jurídico em operação de importação, mas em operação relativa à circulação de mercadoria realizada pelo contribuinte do ICMS-ocm capixaba, que também fora o importador. Houve ali uma operação interestadual, envolvendo os estabelecimentos capixaba (como transmitente) e paulista (como adquirente final).

[3] OLIVEIRA, Júlio Maria; GOMES, Victor. ICMS na importação – FUNDAP – competência ativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 35, ago. 1988, p. 110.

[4] SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS-importação:* proposta de reclassificação e suas aplicações. São Paulo: Noeses, 2014, p. 233-235.

> Portanto, admitir que o local da operação de importação seja o da entrada física em SP, seria admitir que a materialidade do ICMS-importação mudasse de realizar *negócio jurídico de importação* relativa à aquisição de titularidade de mercadorias e bens regularmente importados, para *realizar negócio jurídico interestadual* relativo à aquisição de titularidade de mercadorias e bens.
>
> Ora, pode lei complementar alterar critério material? Pelo que vimos neste estudo, não. A rigidez material constitucional não permite. A nosso ver, esta é a inadequação apontada pelos doutrinadores. A ficção jurídica complementar se aplica no caso em estudo seria, assim, inconstitucional.

15. Quanto à denominada *importação indireta* da modalidade *por encomenda*, quando todo o encargo da importação é suportado pelo importador, empresa *trading*, que inclusive faz tomada de preços, contrata a mercadoria da empresa exportadora, etc., havendo apenas um prévio contrato de revenda da mercadoria importada para o encomendante, tem se mostrado pacífica, na doutrina, a aplicação da mesma exegese dada à chamada importação por conta própria.[5]

16. Entretanto, no caso de importação indireta *por conta e ordem de terceiros*, tem prevalecido, para a jurisprudência dos Tribunais Superiores e para a doutrina minoritária,[6] o critério de que a competência do ICMS-importação é do Estado ou do Distrito Federal do domicílio ou do estabelecimento destinatário final ou econômico das mercadorias importadas, enquanto que, como será demonstrado, a maioria da doutrina discorda dessa exegese.

17. No que tange à interpretação jurisprudencial sobre o sujeito ativo e o sujeito passivo do ICMS no caso da chamada *importação indireta por conta e ordem de terceiros* cumpre transcrever Ementas de dois Acórdãos dos nossos Tribunais Superiores, *verbis*:

> STJ-1ª Seção do STJ. EREsp nº 835.537/MG, rel. Ministro Benedito Gonçalves
>
> EMENTA: ROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS. IMPORTAÇÃO INDIRETA. TRIBUTO DEVIDO AO ESTADO ONDE SE LOCALIZA O DESTINATÁRIO FINAL DA MERCADORIA.
>
> 1. Nos casos de importação indireta, o ICMS deverá ser recolhido no Estado onde se localiza o destinatário final da mercadoria, a despeito de ter sido esta desembaraçada por estabelecimento intermediário sediado em outra Unidade da Federação. Precedentes: [...]
>
> Embargos de divergência não provido. (*RDTJ*, v. 217, p. 414)

---

[5] Cf., no sentido do texto, SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS-importação:* proposta de reclassificação e suas aplicações. São Paulo: Noeses, 2014, p. 237-240.

[6] Comungam dessa tendência jurisprudencial: SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *Opus citatum*, p. 240-242; ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário.* 12. ed. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 729-730.

> STF – 1ª Turma. RE nº 268.586/SP, rel. Min. Marco Aurélio.
>
> 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. (*DJ*, 18.11.2005, p. 10)

18. Diego Marcel Bomfim[7] ao interpretar a norma da alínea "d" do inciso I do artigo 11 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, atento à ainda vacilante jurisprudência pátria, pondera:

> Já nas importações realizadas a conta e ordem, temos que as operações terão de ser analisadas caso a caso, nos moldes em que o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda vem empreendendo nos últimos anos com as operações de planejamento tributário, sendo inviável a prolação de regra objetiva. A análise, portanto, levará em conta, por exemplo, a existência ou não de pessoas interpostas ou de descompasso entre a forma e o conteúdo das operações.
>
> Apesar disso, é possível dizer que, nas operações de importação realizadas a conta e ordem de terceiro a tendência jurisprudencial é pela fixação do Estado competente para cobrança do imposto com base na localização do estabelecimento do real destinatário da mercadoria importada (o terceiro que emite ao intermediário a ordem de importação).

19. Impende realçar que, por ocasião do reconhecimento da repercussão geral no ARE nº 665.134/MG (*DJe* de 7.3.2012), o Relator originário do feito o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, acompanhado pela quase unanimidade de votos do Plenário do STF, com a ressalva apenas do voto do Senhor Ministro Marco Aurélio, demonstrou a amplitude do Tema nº 520, que alcança, em relação ao ICMS-importação, o esclarecimento interpretativo da identificação do sujeito ativo ou do ente estatal ou distrital competente e credor desse imposto e, consequentemente, do sujeito passivo, em todos os casos em que a importação tenha se verificado por empresa *"trading"* por conta e ordem de terceiro ou por encomenda.

20. Portanto, a despeito da Ementa do Acórdão, que reconheceu a repercussão geral da matéria, dando origem ao Tema nº 520, se referir à remessa de matéria-prima importada para industrialização e posterior comercialização, o âmbito da controvérsia que será objeto de análise pelo Tribunal Pleno do STF, no

[7] BOMFIM, Diego Marcel. *Comentários à Lei Complementar nº 87/96, de advogados para advogados.* São Paulo: MP Ed., 2008, p. 175.

ARE nº 665.134/MG, é bem mais abrangente, como comprovam os trechos do voto do então Relator o Senhor Ministro Joaquim Barbosa:

> Encaminho aos eminentes pares o exame da repercussão geral da matéria constitucional controvertida.
>
> Inicialmente, observo que as violações constitucionais argumentadas pelo recorrente são diretas, pois o parâmetro imediato para controle do lançamento são as regras que estabelecem a competência tributária para tributar as operações de importação...
>
> A meu sentir, a matéria em exame tem repercussão geral.
>
> Em uma série de precedentes, esta Suprema Corte interpretou o art. 155, §2º, IX, *a* da Constituição para confirmar que o sujeito ativo do ICMS incidente sobre a importação de mercadorias é o estado da Federação em que estiver localizado o destinatário final da operação.
>
> Por todos, remeto a Corte ao RE 268.586 (rel. min. Marco Aurélio, Primeira Turma, *DJ* de 18.11.2005), ao RE 299.079 (rel. min. Carlos Britto, Primeira Turma, *DJ* de 16.06.2006), ao RE 405.457 (rel. min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, *DJe* de 04.02.2010) e o AI 816.070-AgR (rel. min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, *DJe* de 1º.02.2010).
>
> Porém, as autoridades fiscais e os Tribunais têm interpretado cada qual a seu modo o que significa destinatário final. Ora rotulam-no como destinatário econômico, ora partem da concepção de destinatário jurídico.
>
> Em verdade, há uma série de modalidades legítimas de importação, com reflexos importantes para a definição do sujeito ativo do tributo.
>
> Para ilustrar, lembro que os contratos de importação por conta e ordem de terceiros e por encomenda projetam elementos imprescindíveis para caracterização do quadro fático-jurídico, de modo a caracterizar o importador como destinatário final ou como mero intermediário na operação.
>
> Ambas as espécies de contrato são admitidas pela legislação tributária, especialmente a federal.
>
> Ademais, a entrada física da mercadoria no estabelecimento é outro dado cuja importância ainda carece de análise mais aprofundada nesta Corte.
>
> Neste caso ora em apreciação, o recorrente afirma expressamente que a mercadoria ingressou fisicamente no estabelecimento de SP. Esse ponto pode ou não ser relevante, conforme se considere constitucionalmente válida a entrada ficta, utilizada pela legislação tributária.
>
> Diante da diversidade de entendimentos conflitantes, suficientes para desestabilizar a necessária segurança jurídica que deve orientar as relações entre Fisco e contribuintes, considero que o tema merece ser discutido em profundidade por esta Suprema Corte.
>
> Ante o exposto, e sem me comprometer de pronto com qualquer das teses de fundo arregimentadas pelas partes, proponho à Corte que se reconheça a repercussão geral da matéria constitucional versada

> nestes autos. Entendo que, no caso dos autos, está presente o requisito da repercussão geral a que fazem alusão os arts. 102, §3º, da Constituição, 543-A, §1º, do Código de Processo Civil, e 323 do RISTF.
>
> É como me manifesto.

21. Em 21 de outubro de 2016, o atual Relator do ARE nº 655.134/MG, o Senhor Ministro Edson Fachin, lavrou o seguinte despacho irrecorrível: "Reconhecida a repercussão geral, impende a suspensão do processamento dos feitos pendentes que versem sobre a presente questão e tramitem no território nacional, por força do art. 1.035, §5º, do CPC" (divulgado em 25.10.2019 na seção de acompanhamento processual do *site* do STF).

22. Em 2 de agosto de 2018, o Senhor Ministro Edson Fachin exarou novo despacho, determinando a resolução, por parte do Tribunal Pleno do STF, de questão de ordem (possibilidade de continuação do julgamento de recurso em repercussão geral, ainda que tenha havido renúncia tempestiva do direito do recorrente), constando, ainda, desse *decisum* um outro quesito: "Resolvida a primeira indagação, é *o caso de reafirmar-se o entendimento do STF segundo o qual 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?*" (destaque não consta no texto original).

23. Aliás, por ocasião do julgamento pela Primeira Turma do STF do RE nº 299.079/RJ, o Relator do feito o Senhor Ministro Carlos Britto chama atenção para a necessidade de a Corte Constitucional Brasileira esclarecer a interpretação do dispositivo constitucional da alínea "a" do inciso IX do §2º do artigo 155 no que respeita a expressão "estabelecimento destinatário" no caso do ICMS-importação, já que o referido preceptivo "não especifica o tipo de estabelecimento: se é o final, ou se não é", embora tenha Sua Excelência, em seu Voto condutor do Acórdão, concebido que "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".

24. Assim, diante do despacho do Senhor Ministro Edson Fachin, no ARE afetado com repercussão geral nº 655.134/MG, estão, em todo território nacional, obrigatoriamente,[8] suspensos ou vedados de ajuizamento ou prosseguimento

[8] Insta ressaltar que o focalizado caso é de *evidente prejudicialidade obrigatória*, não sendo a hipótese de mera suspensão facultativa do processo penal, como prevê o artigo 93 do Código de Processo Penal, que apresenta a seguinte redação: Art. 93: "Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente".

todos os processos, no âmbito administrativo, civil ou penal, que versem sobre as mencionadas questões, por força do artigo 1.035, §5º, do Código Processual Civil,[9] combinado analogicamente com o *caput* do artigo 92 do Código de Processo Penal,[10] até que suceda o julgamento desse processo e a deliberação definitiva sobre o Tema nº 520.

25. Portanto, espera-se que em breve o Supremo Tribunal Federal definirá a interpretação sobre a sujeição ativa e passiva do ICMS-importação, nomeadamente, nas hipóteses de importação indireta, bem como o alcance da expressão "destinatário final". Esse aguardado precedente fornecerá condições para que o contribuinte paute sua conduta com maior grau de confiança.

26. A realidade dura do comércio exterior impõe mesmo procedimentos flexíveis, como bem alerta Roque Antônio Carrazza,[11] *in verbis*:

> [...] tendo em vista os entraves e dificuldades inerentes ao comércio internacional, de pleno conhecimento de qualquer cidadão, despachos aduaneiros podem demorar meses para serem prolatados. Preferível, assim, adquirir mercadorias por meio de empresas qualificadas, cujo objeto consista exatamente em operar no ramo, sob contratos os mais variados, com ou sem exclusividade, com vendedor certo ou não, com mercadorias qualificadas pelo gênero ou previamente definidas por tipo de classe, e assim por diante.

27. Pois bem, para o deslinde da questão de quem seria o sujeito ativo do ICMS na importação indireta e quem seriam os sujeitos passivos dessa exação, deve-se seguir a orientação da legislação federal, uma vez que *compete privativamente* à *União legislar sobre comércio exterior* (CF/1988, art. 22, *caput*, inciso VIII).

---

[9] Insta transcrever os teores dos preceitos do §5º do artigo 1.035; do inciso II *caput* do artigo 1.037; e do artigo 15, todos da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (NCPC); e do Enunciado nº 03 da I Jornada de Direito Processual Civil do Conselho da Justiça Federal: CPC, Art. 1.035... §5º *Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes* [*inclusive os administrativos e os judiciais penais*]*, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional*. Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do *caput* do art. 1.036 [julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos] proferirá decisão de afetação, na qual: [...] II – *determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes* [*não apenas dos processos judiciais cíveis pendentes*]*, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional*; Art. 15. *Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente*. Enunciado nº 3 do CJF: *As disposições do CPC aplicam-se supletiva e subsidiariamente ao Código de Processo Penal, no que não forem incompatíveis com esta Lei*.

[10] CPP, art. 92. Se a decisão sobre a existência da infração depender da solução de controvérsia, que o juiz repute séria e fundada, sobre o estado civil das pessoas, o curso da ação penal ficará suspenso até que no juízo cível seja a controvérsia dirimida por sentença passada em julgado, sem prejuízo, entretanto, da inquirição das testemunhas e de outras provas de natureza urgente.

[11] CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS.* 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 84.

28. Em harmonia com o artigo 22, *caput*, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro se 1966 (Código Tributário Nacional), o artigo 31, *caput*, inciso I, do Decreto-Lei nº 37, de 18.11.1966, que cuida do imposto sobre importação, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.452, de 1º.9.1988, dispõe que é *contribuinte do imposto de importação o importador*, assim considerada *qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional*.

29. Impende mencionar que o inciso III do parágrafo único do artigo 32 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158/2001 e pela Lei nº 11.281/2006, define, *não como contribuinte* do imposto sobre importação de produtos estrangeiros, mas como *responsável solidário* pelo imposto de importação, *o adquirente de mercadoria importada por conta e ordem*.

30. O mesmo sucede com a Lei ordinária federal nº 10.865, de 30.4.2004, que, no seu artigo 5º, dispõe que o *contribuinte do PIS/COFINS importação* é *o importador*, assim considerada a *pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional*; sendo que o artigo 6º, *caput*, inciso I, do mesmo Diploma Legal considera *responsável solidário o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora*.

31. A seu turno, quanto ao imposto sobre produtos industrializados, em consonância com o artigo 51 do CTN, os preceitos dos artigos 4º, *caput*, incisos I e II, da Lei nº 4.502, de 30.11.1994, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997, e 9º, *caput*, incisos I e III, do Decreto nº 7.212, de 15.06.2010, além de colocarem os *importadores e suas filiais como obrigados pelo recolhimento do desembaraço aduaneiro, equiparam ao estabelecimento produtor os importadores de produtos de procedência estrangeira e as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte*.

32. Outras normas da legislação federal devem ser aproveitadas na tributação do ICMS-importação, como, por exemplo, a Instrução Normativa nº 680, de 2.10.2006 (arts. 3º e 17), combinada com a Instrução Normativa nº 1.282, de 16.7.2012 (art. 3º), que tratam de despacho aduaneiro de importação de mercadorias em granéis e de outras hipóteses especificadas, sem a sua prévia descarga, quando forem transportados por via marítima, fluvial ou lacustre e for possível sua identificação e quantificação a bordo da embarcação que as transporte, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.861, de 27.12.2008, que estabelece requisitos e condições para a realização de operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda, antes dela a revogada Instrução Normativa da RFB nº 225, de 18.10.2002, a Instrução Normativa da RFB nº 247, de 21.11.2002, e a Lei nº 11.281, de 20.02.2006, na parte que disciplina a importação por encomenda (art. 11).

33. No que tange à legislação específica do ICMS-importação, dispõe a norma constitucional da alínea "a" do inciso IX do §2º do artigo 155, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001, que incidirá também esse imposto *sobre a* ***entrada***, ou seja, sobre o recebimento, mesmo que simbólica ou fictamente, *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***, vale dizer, para uso ou consumo próprio, em contrato de importação por conta e ordem, para venda posterior à terceiro ou ao encomendante, *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*.

34. Marcelo Viana Salomão[12] colima que importar não é adquirir algo do exterior, mas trazê-lo de lá; a importação é um momento posterior a uma operação mercantil ocorrida no exterior, sendo fundamental que a produto ingresse na circulação econômica, com a transferência de propriedade ou do domínio desse produto, daí conceitua juridicamente o verbo importar como trazer para dentro ou introduzir produto estrangeiro no Brasil, com o objetivo de fazê-lo ingressar no mercado nacional.

35. O inciso I do §2º do artigo 155 da Constituição Federal assegura, ainda, que o ICMS 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, cabendo de logo apontar a inconstitucionalidade de atos de Secretarias de Fazenda de alguns Estados que recusam o crédito do ICMS decorrente da segunda operação de circulação de mercadoria que havia sido importada, esta interna.

36. Por sua vez, os preceptivos constitucionais do artigo 155, §2º, inciso XII, alíneas "a" e "d", atribuem competência à lei complementar para definir os contribuintes do ICMS, inclusive do ICMS-importação, e para fixar, para efeito de cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços.

37. A propósito, quanto à interpretação sistemática do artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "d", da Constituição da República e do quanto se encontra disciplinado pela Lei Complementar nº 87/1996, sobressai da exegese de Roque Antônio Carrazza,[13] nos termos que se segue:

> a) o aspecto espacial do ICMS-importação é o local das operações de importação... ; b) para que haja o fato imponível do tributo é mister se

[12] SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação.* São Paulo: Atlas, 2000, p. 58-59.
[13] CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS.* 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 68-69.

> verifique um ato de importação, identificado no momento do desembaraço aduaneiro (cf. art. 11, I, "d", da Lei Complementar nº 87/1996); c) os *atos negociais havidos entre o importador efetivo e o adquirente final da mercadoria, não têm força jurídica bastante para alterar o local da ocorrência do fato imponível*, que sempre será o local onde o bem ingressou no território nacional, em sintonia, diga-se de passagem, com o que determina o §2º do art. 2º da mesma Lei Complementar nº 87/1996; *d)* o Estado competente para exigir o tributo é aquele onde se ultima a operação de importação, vale dizer, onde se verifica a entrada física [ou ficta] no estabelecimento do importador; e) o sujeito passivo do imposto é aquele que promove a importação de "mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade" (cf. art. 4º, I, da Lei Complementar 87/1996), independentemente, pois, da situação negocial existente entre ele e um eventual destinatário final das mercadorias; e f) o direito de crédito, garantido pelo princípio constitucional da não cumulatividade (art. 155, §2º, I e II, da CF), deverá ser reconhecido em favor do destinatário final das mercadorias importadas, tal como, de resto, vem explicitado no art. 23 da Lei Complementar nº 87/1996.

38. A seu turno, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, no seu artigo 12, inciso IX, define como o momento de ocorrência do fato gerador do ICMS-importação o desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior.

39. A Corte Constitucional Brasileira editou a Súmula Vinculante nº 48 com o seguinte teor: "Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro".

40. Inclusive, Leandro Paulsen[14] deixa anotado que as inspetorias aduaneiras da Receita Federal do Brasil só autorizam a liberação dos produtos importados mediante a demonstração do pagamento dos tributos inerentes à importação, dentre os quais o ICMS-importação.

41. A norma do §2º do artigo 2º da Lei Complementar nº 87, de 13.9.1996, dispõe que a *caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua*.

42. A mesma Lei Complementar nº 87/1996, no seu artigo 4º, *caput*, em obediência ao disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "a", da Constituição da República, estabelece que *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*.

[14] PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 368.

43. Já as normas do parágrafo único e inciso I do mesmo artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996 rezam que é *também 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***.

44. A seu turno, os preceitos do parágrafo único e inciso II do artigo 4º da mesma lei complementar dispõem que é também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

45. De modo que, *quanto* à *definição de contribuinte, o ICMS-importação de produtos*, como visto, *segue a diretriz traçada pela legislação federal concernente aos demais tributos incidentes sobre importação de mercadorias e bens*, isto é, o *contribuinte* é *o importador*, ou seja, a pessoa que promove o ingresso jurídico do produto estrangeiro no território nacional, isto é, a *pessoa titular do estabelecimento ou do domicílio destinatário jurídico ou legal das mercadorias ou bens ou serviço do estrangeiro,* ***sendo irrelevantes os negócios jurídicos que acarretaram a importação***.

46. Já as normas do artigo 11, *caput*, inciso I, alíneas "d" e "e", da Lei Complementar nº 87/1996, em atendimento ao disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "d", da Lei Maior, rezam que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento ***não*** *contribuinte*, mas sim *responsável*, é, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, a pessoa titular do *estabelecimento final ou econômico, onde ocorrer a entrada física*; ou ainda importado do exterior, o titular do *domicílio do adquirente, quando não estabelecido*.

47. Nesse ponto, cabe trazer à colação a interpretação contida na manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CAT/1.093/97, de 9.7.1997 concernente ao artigo 11, *caput*, inciso I, alíneas "d" e "e", da Lei Complementar nº 87/1996, em atendimento à indagação formulada pela Secretaria-Executiva da Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe). Transcrevem-se os trechos seguintes do supracitado parecer, *verbo ad verbum*:

> 8. Fica evidente que o estabelecimento destinatário da mercadoria ou serviço é aquele que efetivamente praticou o ato jurídico, ou seja, aquele que realizou a importação. É irrelevante que a entrada das mercadorias tenha se dado em Estado diverso. Um importador do Estado *A* pode efetivar importações através de porto situado no Estado B. O imposto sempre será devido ao Estado destinatário, no caso, o Estado *A*.
>
> [...]
>
> 10. Não é cabível que os efeitos jurídicos da importação fiquem condicionados ao ingresso físico da mercadoria no estabelecimento

> destinatário, para que, então, seja fixado a qual Estado é devido o imposto. A circulação que interessa ao legislador é meramente jurídica...
>
> 11. Não há como transladar a figura do contribuinte descrita na LC (importador) e o momento da concretização da hipótese de incidência (desembaraço aduaneiro), para um terceiro evento (entrada física), que não possui relevância jurídica, a não ser através de razoável interpretação dos dispositivos da LC 87/96, como adiante será levado a efeito.
>
> [...]
>
> 15. Na verdade, o imposto é devido no momento do desembarque aduaneiro (geralmente no porto ou 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).
>
> 16. A figura da responsabilidade aparece no cenário do direito tributário por diversos fatores que são definidos pelo legislador ao fixar a sujeição tributária. Após a definição do fato gerador (desembaraço da mercadoria) e, naturalmente, localizar a pessoa que deve ocupar o pólo passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte (importador), o legislador pode ignorar ou não essa personagem elegendo como sujeito passivo outra pessoa. Esse terceiro não participa do binômio fisco-contribuinte. A eleição desse terceiro decorre de razões que vão da conveniência até a necessidade.
>
> 17. Cremos que este é o tipo de responsabilidade a que se refere a LC 87/96. O estabelecimento onde se verifica a entrada física da mercadoria só assume a obrigação de pagar o imposto quando deixar de adotar alguma providência a que esteja obrigado por lei. Se isto ocorrer, a lei o responsabiliza solidariamente no que respeita ao cumprimento do dever de recolher o tributo.

48. O Parecer PGFN/CAT/1.093/97 firma as seguintes conclusões: 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 nº 87/96, simplesmente determina a fixação da responsabilidade tributária, de que tratam os arts. 121 a 134 do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN*.[15]

49. Destarte, é razoável conceber, com base nos retrodestacados preceptivos da Constituição Federal, da legislação federal relativa à tributação sobre importação e da Lei Complementar nº 87/1996, que o *ICMS-importação de produtos estrangeiros compete ao Estado onde estiver situado o estabelecimento ou o*

[15] PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais.* 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, posição 5.514; MELO, José Eduardo de. *ICMS:* teoria e prática. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2019, p. 105.

domicílio do destinatário jurídico ou legal da mercadoria, bem ou serviço, ou seja, *o importador, geralmente, a* ***trading****; sendo o contribuinte desse imposto o estabelecimento ou domicílio do importador, onde sucede a entrada ou recebimento da mercadoria ou bem de forma física ou ficta*, ainda que o desembaraço aduaneiro se dê em outro Estado, ou que o destinatário final ou econômico da mercadoria, bem ou serviço importados, sediado em outro Estado, figure como responsável tributário.

50. Em relação ao sujeito ativo do ICMS-importação, José Eduardo Soares de Melo[16] interpreta, citando exemplos, a norma do artigo 155, §2º, inciso IX, alínea "a", da Constituição Federal, que estabelece que cabe esse imposto ao Estado ou o Distrito Federal onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço, *in verbis*:

> A *sistemática das importações* estabelece procedimentos flexíveis para permitir uma intensa operacionalidade do comércio internacional, possibilitando que bens importados por pessoa estabelecida em um Estado possam ingressar (fisicamente) em porto (ou aeroporto) de outro Estado, e, ainda, destinarem-se a um terceiro Estado ou DF.
>
> Por conseguinte, desde que exista embasamento documental, é viável a nacionalização dos bens independentemente da sua titularidade. Esta situação representa racionalidade das operações de importação, objetivando maior eficácia, evitando dispêndios desnecessários.
>
> Assim, empresa com estabelecimento no Estado *A* celebra contrato de alienação de bens importados com empresa do Estado *B*. Promove a respectiva importação e realiza o desembaraço físico dos bens no Estado *A* (ou mesmo em outro Estado *C*).
>
> A importadora (do Estado *A*) recolhe os tributos aduaneiros (inclusive o ICMS), no Estado *A*, emite nota fiscal de entrada, consequente nota fiscal de saída das mercadorias, com lançamento do imposto, tendo como destinatário o cliente do Estado *B*.
>
> Em ternos objetivos, não haveria sentido que a empresa do Estado *A* tivesse que adotar um dos procedimentos seguintes: a) desembaraçar os bens importados em seu Estado (*A*), fazê-los ingressar fisicamente em seu estabelecimento e, depois, promover sua remessa para o Estado *B*; ou b) abrir estabelecimento no Estado *B*, desembaraçar os bens (também no Estado *B*), ingressá-los fisicamente no mesmo estabelecimento, para, então, remetê-los à empresa sediada no mesmo Estado *B*).
>
> As duas hipóteses não ensejariam questionamento fiscal, posto que os fatos físicos estariam consentâneos com as operações mercantis, ficando perfeitamente delineada a territorialidade.

[16] MELO, José Eduardo Soares de. Obra citada, *Impostos federais, estaduais e municipais*, 2019, posições 5.480 a 5.512.

> Entretanto, tais práticas são onerosas, desnecessárias e incompatíveis com as dinâmicas empresariais; e, além de tudo, impertinentes para fins tributários, que devem considerar a realização de "operações jurídicas", e não meras "circulações físicas".
>
> É fácil compreender a finalidade da expressão "cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio, o estabelecimento destinatário da mercadoria, bem ou serviço".
>
> Certamente, o ICMS [...] cabe ao Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo, isto é, aquele que juridicamente promoveu o ingresso dos bens estrangeiros no país, e para onde se destinam.
>
> No caso enfocado, é o Estado *A* onde se situa o estabelecimento de destino de mercadorias, bens ou serviços, na forma prevista normalmente no documento de importação. Constata-se que o importador (obrigado ao ICMS) encontra-se estabelecido no Estado *A*, e é àquele Estado *A* (da destinação) que deve ser recolhido o ICMS relativamente ao ingresso no país.
>
> Ainda que o importador tenha contratado a revenda dos bens e mercadorias importadas para os clientes de outros estados (*B*, *C* etc.), esta situação não é causa suficiente para ser entendido que o Estado onde se encontra o estabelecimento destinatário (para fins do desígnio constitucional) seja unicamente o Estado *B* (ou *C*), onde deveriam ser liquidadas as obrigações tributárias.
>
> O fato de os bens importados transitarem unicamente no Estado desse destinatário (devido à exclusiva facilidade de trânsito ou economia de frete), não é motivo jurídico para se cogitar de exclusiva incidência do ICMS neste Estado, visto que a *circulação jurídica* não é caracterizada como sujeito passivo localizado em outro Estado (importador), sendo inconsistente a regra que fixa como local da operação "o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física" (LC nº 87/96, art. 11, I, *d*).

51. Numa análise sistemática das normas constitucionais e legais pertinentes, Paulo de Barros Carvalho[17] deduz que o *destinatário deve ser o adquirente, importador, aquele a quem a mercadoria estrangeira foi juridicamente remetida*, sob pena de a interpretação ser conflitante com outros dispositivos constitucionais, concluindo pela irrelevância do local do desembaraço aduaneiro, pois não interessa o local físico da entrada da mercadoria no território nacional, bem como *não tem importância o local do estabelecimento onde se realiza o ingresso físico da mercadoria importada, no caso da importação ter sido feita para terceiros*.

52. Assim, Carvalho[18] opina que, *para quaisquer hipóteses de importação, inclusive nas chamadas importações indiretas, realizadas por conta e ordem de terceiros, por encomenda*, o termo *destinatário*, inserto no final da alínea "a" do

[17] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 785.

[18] CARVALHO, Paulo de Barros. *Opus citatum*, p. 786.

inciso IX do §2º do artigo 155 da Constituição Federal, *deve ser interpretado o jurídico*, uma vez que o ICMS-importação incide sobre o negócio jurídico da importação, como também as circulações físicas são irrelevantes para fins tributário, não autorizando mudanças do sujeito ativo desse imposto o trânsito físico da mercadoria por Estado.

53. Traga-se à colação o teor do magistério de Paulo de Barros Carvalho[19] a respeito da interpretação das normas constitucionais do artigo 155, *caput*, inciso II, e §2º, inciso IX, alínea "a", que tratam da incidência do ICMS-importação:

> [...] o constituinte definiu a incidência considerando a entrada no território nacional de mercadorias importadas, sem ater-se ao fato de que essa *entrada* realizada por ocasião do desembaraço aduaneiro, nada mais é que o instante em que se verifica a concretização da materialidade, consistente na *operação de importação*.
>
> A conclusão alcançada não pode ser diversa, pois que o ICMS incide sempre sobre "operações", sejam elas relativas à circulação de mercadorias ou a prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal, ou de comunicação. E isso se aplica integralmente ao imposto estadual que recai sobre importações.
>
> "Importar", em termos jurídicos, significa trazer produtos originários de outro país para dentro do território brasileiro, com objetivo de permanência. Tal situação somente se concretiza quando presente uma *operação jurídica* subjacente, não sendo fato jurídico tributário do ICMS a mera entrada no Brasil ou circulação física de produtos estrangeiros em nosso território. O critério material desse imposto é, portanto, *importar mercadorias do exterior*, ou seja, *realizar operações de importação de mercadorias do exterior*, sendo a entrada no território pátrio, pelo desembaraço aduaneiro, apenas a delimitação de tempo em que se considera ocorrido aquele fato básico.
>
> Aplicando os conceitos da regra-matriz de incidência nesta exação, identificamos, como sujeito ativo, o Estado ou Distrito Federal onde se realiza a operação jurídica de importação de mercadorias, enquanto o sujeito passivo é o importador, aquele que praticou o fato descrito na hipótese tributária, conforme a seguir exposto.
>
> a) Sujeito ativo
>
> Aplicadas as diretrizes gerais do art. 155, inciso II, e §2º, inciso IX, *a*, da Constituição da República, verificamos ser o ICMS-importação de competência dos Estados e do Distrito Federal, os quais, salvo hipóteses de transferência da capacidade contributiva ativa, figuram como titulares do direito subjetivo de perceber as prestações pecuniárias concernentes a operações de importação que se realizem nos limites do seu território.
>
> b) Sujeito passivo

[19] CARVALHO, Paulo de Barros. *Opus citatum*, p. 784-787.

Nos impostos incidentes sobre operações de importação, assume o papel de sujeito passivo quem realiza a conduta de "importar". Em outras palavras, contribuinte dessa espécie de imposto é a pessoa cujo nome está consignado a declaração de importação, por ser este, unicamente, quem promove a introdução de mercadorias estrangeiras no país, como resultado de negócio jurídico por ele praticado. Essa afirmação abrange, inclusive, o ICMS-importação: consistindo sua materialidade na "realização de operações de importação". O sujeito passivo será a pessoa que praticar referida conduta – o importador.

Procurando elucidar o assunto e evitar conflitos de competência, explicitou o constituinte que o ICMS incidente sobre operações de importação de mercadorias "caberá ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria". Por destinatário, deve-se entender o adquirente, importador, aquele a quem a mercadoria estrangeira foi juridicamente remetida, sob pena de a interpretação ser conflitante com outros dispositivos constitucionais.

Partindo de tais premissas, chegamos a duas conclusões de extrema relevância para a solução de dúvidas comumente surgidas na experiência com operações dessa natureza: i) Não interessa, para fins tributários, o local onde se dá o desembaraço aduaneiro, pois o ICMS--importação não cabe ao Estado onde ocorreu o ato físico de entrada no território nacional, mas àquele onde se localiza o sujeito passivo do tributo, destinatário da operação importadora. ii) Caso a importação tenha sido feita para terceiros, mediante contratação de revenda do bem importado, é desnecessário o ingresso físico da mercadoria no estabelecimento do importador; podendo esta ser diretamente remetida ao adquirente interno. Neste caso, temos duas operações: uma de importação; outra, interna. E, sendo o destino jurídico do produto importado o critério de determinação do sujeito ativo, este permanece inalterado em face de negócios jurídicos posteriores.

A utilidade de tais conclusões é facilmente observada nas hipóteses em que o importador se encontra estabelecido em Estado "A", diverso daquele onde se deu o desembaraço aduaneiro (Estado "B"), sendo a mercadoria remetida a adquirente situado em terceiro Estado ("C").

Considerando que o critério material do imposto analisado consiste em "realizar operações de importação de mercadorias", e que possui capacidade tributária para sua exigência o Estado para o qual o bem importado for juridicamente destinado, o ICMS-importação é sempre devido à pessoa política onde estiver localizado o estabelecimento importador (no exemplo, Estado "A"), pouco importando se o desembaraço aduaneiro, com consequente entrada física do bem, ocorreu em Estado diverso ("B"). A Constituição ordena que, para fins de tributação pelo ICMS, interessa o local onde se deu a operação jurídica de importação, consistente no Estado do estabelecimento ou domicílio que a promoveu. O desembaraço aduaneiro, no caso, é apenas o instrumento que fixa o tempo em que a importação se materializa.

Quanto ao sujeito ativo, nada se altera quando a importação tenha sido realizada para terceiros, atuando o importador como *Trading Company* e remetendo-as aos adquirentes situados em outro Estado ("C"). Primeiramente, porque a tributação recai sobre a "operação

> jurídica de importação", cabendo o imposto ao Estado onde está situado o destinatário do negócio, na figura do importador. Além disso, as "circulações físicas" não apresentam relevo para fins tributários, devendo, sim, a realização de "operações jurídicas" ser considerada como fato tributável, com implicações na delimitação do sujeito ativo. Por fim, impõe consignar que o preceito constitucional não se refere a estabelecimento do destinatário "final", último adquirente da mercadoria na cadeia circulatória que teve início com a importação. Em face de todas essas considerações, concluo que a circunstância de os bens importados não transitarem fisicamente pelo estabelecimento do importador, sendo diretamente remetidas a adquirentes situado em outro Estado, não autoriza a exigência do ICMS-importação por este segundo ente político, visto que a "operação jurídica" é caracterizada com sujeito passivo localizado em outro local.

54. O Paulo de Barros Carvalho chega a considerar inconstitucional o preceito do artigo 11, inciso I, alínea "d", da Lei Complementar nº 87/1996.[20] Cabe transcrever a opinião do professor emérito e titular da PUC-SP e USP,[21] *ipsis litteris*:

> Efetuados esses esclarecimentos, convém apontar a incompatibilidade do disposto no artigo 11, inciso I, alínea *d*, da Lei Complementar nº 87/96, com o perfil constitucional do ICMS incidente sobre operações de importação. O legislador complementar, deixando-se levar pela aparente indicação da "entrada do bem ou mercadoria importados" como conteúdo material desse imposto, determinou, equivocadamente, considerar-se local da operação importadora o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física. Prescrição desse teor, entretanto, além de afrontar o Texto Magno, obriga contradição interna: no *caput* do dispositivo reconhece que o fato jurídico tributário consiste na prática de "operação", mas na alínea *b* do inciso I exige, para sua concretude, "entrada física". Logo é inconsistente a estipulação ali contida, não encontrando fundamento na ordem jurídica constitucional vigente.

55. Sobre o esclarecimento do verdadeiro sentido da expressão *estabelecimento do destinatário da mercadoria importada*, se seria o jurídico ou o estabelecimento final ou econômico, Argos Campos Ribeiro Simões[22] faz críticas ao posicionamento fazendário, nos termos a seguir transcritos:

---

[20] Embora, conforme apresentado anteriormente, a interpretação dada pelo Parecer PGFN/CAT/1.093/97 salve da pecha de inconstitucionalidade a norma do art. 11, *caput*, inciso I, alíneas "d" e "e", da Lei Complementar nº 87, de 13.9.1996, ao considerar que tal norma não cuidou da figura do contribuinte do ICMS-importação, matéria tratada no artigo 4º, parágrafo único, inciso I, do mesmo diploma legal, mas sim do responsável tributário dessa exação.

[21] CARVALHO, Paulo de Barros. *Opus citatum*, p. 787.

[22] SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS-importação:* proposta de reclassificação e suas aplicações. São Paulo: Noeses, 2014, p. 233-235.

> A ficção jurídica que estipula como *local da operação de importação o da entrada física* das mercadorias ou dos bens importados, só pode ser aplicada se o importador e adquirente físico estiverem no mesmo Estado. É normal que não poderia ser aplicada quando eles estiverem em unidades federadas diversas, sob pena de inconstitucionalidade.
>
> Sabemos que todos os critérios devem *gravitar* na materialidade constitucional. Assim, não pode ser diferente com os critérios adjetivos espacial e subjetivo ativo.
>
> [...] A operação de importação é, portanto, relativa à aquisição, pelo importador, de mercadorias ou bens regularmente importados.
>
> Faz sentido, portanto, a conclusão de que o local dessa operação seja onde ocorra a aquisição jurídica das mercadorias ou dos bens importados. A aquisição jurídica se dá com o registro linguístico efetuado pelo importador quando da entrada real ou simbólica das mercadorias ou bens importados em seu estabelecimento. Portanto, o local da operação é onde está aquele que realiza a operação, que realiza o negócio jurídico da importação relativa à aquisição referida.
>
> A ficção jurídica enunciada pela norma complementar em seu artigo 11, I, *d*, se for aplicada para a situação ora discutida, quando importador e adquirente físico estiverem estabelecidos em unidades federadas diversas: importador no Espírito Santo e adquirente em São Paulo, estaríamos a admitir que a materialidade do tributo seria outra.
>
> Vemos que a entrada física no estabelecimento paulista não tem correspondente jurídico em operação de importação, mas em operação relativa à circulação de mercadoria realizada pelo contribuinte do ICMS-ocm capixaba, que também fora o importador. Houve ali uma operação interestadual, envolvendo os estabelecimentos capixaba (como transmitente) e paulista (como adquirente final).
>
> Portanto, admitir que o local da operação de importação seja o da entrada física em SP, seria admitir que a materialidade do ICMS-importação mudasse de realizar *negócio jurídico de importação* relativa à aquisição de titularidade de mercadorias e bens regularmente importados, para *realizar negócio jurídico interestadual* relativo á aquisição de titularidade de mercadorias e bens.
>
> Ora, pode lei complementar alterar critério material? Pelo que vimos neste estudo, não. A rigidez material constitucional não permite. A nosso ver, esta é a inadequação apontada pelos doutrinadores. A ficção jurídica complementar se aplica no caso em estudo seria, assim, inconstitucional.

56. Impende transcrever o magistério de José Eduardo Soares de Melo[23] sobre o contribuinte do ICMS nos chamados casos de *importação indireta*, estando presentes o importador *a conta e ordem* ou o importador *por encomenda*, *ad litteram*:

[23] PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Opus citatum*, *Impostos federais, estaduais e municipais*, 2019, posições 5.455.

> Na *importação por conta e ordem*, a pessoa jurídica promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, com realização de coleta de preços e intermediação comercial.
>
> Para que seja caracterizada esta modalidade de importação, pela empresa comercial importadora da propriedade das mercadorias importadas, é suficiente que ocorra uma das seguintes hipóteses a que a referida empresa a) conste como adquirente no contrato de câmbio; b) conste como adquirente na fatura comercial; c) emita nota fiscal de entrada ou de saída a título de compra ou venda; ou d) contabilize a entrada ou saída da mercadoria importada como compra ou venda.
>
> Na *importação por encomenda* devem ser observados cumulativamente os requisitos seguintes: a) seja promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias do exterior para revenda a encomendante predeterminado, devidamente habilitado; b) atenda aos requisitos e condições previstos na legislação federal para a atuação de pessoa jurídica importações procedidas para revenda a encomendante; c) seja realizada sem quaisquer recursos ou adiantamentos, mesmo que a título de garantias de pagamento do encomendante; e d) o registro da declaração de importação tenha a prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

57. Em outra obra, Melo[24] corrobora, *in verbis*:

> Na realidade, as *Tradings* tratam de todos os procedimentos fiscais e alfandegários das importações, cuidando da logística, ajustando o transporte das mercadorias, identificando o armador, selecionando a seguradora, promovendo o despacho aduaneiro, efetuando o pagamento dos tributos e dos encargos portuários, obtendo as licenças eventualmente exigidas pelos órgãos públicos, partilhando as mercadorias, acertando a armazenagem e a respectiva entrega aos destinatários, sendo remuneradas pelas prestações de serviços.
>
> A legislação estabelece as obrigações e responsabilidades das empresas importadoras no que concerne a aspectos de natureza documental (licenciamento, fatura, conhecimento de transporte), aduaneira (nacionalização, liberação alfandegária), portuária (armazenagem), tributária (classificação tarifária, recolhimento de tributos), etc. A trading tem liberdade operacional de realizar importações "em seu próprio nome", "por conta de terceiro", ou "por encomenda", qualificando-se como autêntica importadora.
>
> Observando a diretriz indicada nos itens anteriores, para efeito de exigência e local de recolhimento do ICMS/importação, também, deve ser considerado o estabelecimento da empresa que efetuou a importação,

[24] MELO, José Eduardo Soares de. *Opus citatum*, *ICMS:* teoria e prática, 2019, p. 111.

> ou seja, a pessoa que promoveu o ingresso (jurídico) no território nacional. O fato de a "Trading" – que realiza a importação de mercadorias "por encomenda", ou "por conta e ordem de terceiros" – se encontrar localizada em unidade da federação distinta daquele onde se situa o estabelecimento destinatário (comprador da mercadoria), não tem importância jurídica, uma vez que permanece a competência do Estado onde se situa o importador (no caso, a *Trading*).

58. Traga-se, ainda, à colação a abalizada conclusão de Roque Antônio Carrazza e de Elizabeth Nazar Carrazza,[25] *ipsis litteris*:

> A) o sujeito ativo do ICMS-importação é a Unidade Federada onde está localizado o destinatário jurídico das mercadorias;
>
> B) o destinatário jurídico das mercadorias importadas pode ser a *trading*, sendo irrelevante, para tanto, que a importação tenha se dado por conta e ordem ou por encomenda;
>
> C) o sujeito passivo do ICMS, mesmo nas operações de importação por conta e ordem, é o importador (*trading*), que recebe fisicamente [ou fictamente] a mercadoria; jamais o destinatário final, que somente a recebe numa segunda operação mercantil;
>
> D) a atividade desempenhada pela importadora, nas operações por conta e ordem, distingue-se, fática e juridicamente, da exercida pelos despachantes aduaneiros: a uma, porque somente a *trading* pode receber fisicamente [ou fictamente] as mercadorias importadas, quando do seu desembaraço pela Receita Federal; a duas, porque é a *trading* que registra a declaração de importação, sendo que o comprovante respectivo é emitido apenas em seu nome (a adquirente não é sequer mencionada nestes documentos, o que reforça a assertiva de que não é a primeira destinatária da mercadoria importada); e, a três, porque o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 70, de 10 de dezembro de 1996, estabelece que são usuários do Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, além dos órgãos oficiais, "os importadores, exportadores, depositários e transportadores, por meio de seus empregados e representantes legais (os destinatários finais não têm acesso ao SISCOMEX);
>
> D.1) Tudo isso afasta, por completo, qualquer ideia que se possa ter de que a *trading* não passa de um despachante aduaneiro, já que, este, se limita a assessorar o importador, sem, no entanto, praticar nenhum ato em nome próprio, mas, sempre, em nome e por conta daquele.

59. Tais deduções foram acolhidas pelo presente artigo tendo ainda a favor delas a concordância unânime da melhor doutrina, cabendo, além dos trabalhos

[25] CARRAZZA, Roque Antônio; CARRAZZA, Elizabeth Nazar. ICMS-importação – importação efetuada por meio de *trading*, por conta e ordem de terceiro – unidade federada em que o tributo é devido. *In*: MELO, Eduardo Soares de; CORAZZA, Edison Aurélio (Coord.). *ICMS:* temas fundamentais. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 540.

e autores já mencionados, fazer referência aos seguintes trabalhos de igualmente eminentes tributaristas: Vinicius Jucá Alves (A controvérsia sobre o Estado que pode cobrar o ICMS na importação por conta e ordem. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 222, p. 131-136, mar. 2014); José Eduardo Tellini Toledo, Marcos Joaquim Gonçalves Alves e Alan Flores Viana (Ainda sobre a discussão envolvendo o sujeito ativo do ICMS na importação por conta e ordem. *In*: SALUSSE, Eduardo Perez; SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.) *Direito tributário:* estudos em homenagem a Luiz Fernando Mussolini Junior. São Paulo: Max Limonad e FGV Direito/SP, 2019. p. 278-288); Ives Gandra da Silva Martins (Parecer: importação de mercadorias por "Trading Company" no Espírito Santo e venda do bem importado para empresa de Minas Gerais – disciplina jurídica do ICMS aplicável a tais operações, inclusive, com importação por estabelecimento situado no estado de São Paulo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 158, p. 87-107, nov. 2008).

60. Diante de todo o exposto, resta concluir:

I) O fato gerador do ICMS-importação ocorre no desembaraço aduaneiro, ocasião do pagamento do tributo e recebimento, ainda que ficto ou simbólico, das mercadorias pela pessoa ou empresa importadora com o fito de se incorporarem à economia nacional.

II) O sujeito ativo desse imposto é o Estado ou o Distrito Federal da localização do domicílio ou do estabelecimento do destinatário jurídico ou legal das mercadorias importadas.

III) O contribuinte dessa exação, mesmo nas chamadas *importações indiretas*, é o importador – a pessoa que promove, em seu nome, atos de ingresso jurídico do produto estrangeiro no território nacional – ou seja, a pessoa física ou jurídica ou a *trading* importadora, domiciliada ou estabelecida nesse Estado ou no Distrito Federal, que, e na condição de destinatário jurídico promove a importação, adquirindo, assim, a titularidade jurídica ou o domínio das mercadorias importadas e em seu nome desembaraçadas, podendo suceder a entrada física ou ficta ou simbólica das mercadorias em seu estabelecimento.

IV) O responsável tributário do ICMS-importação é pessoa ou empresa adquirente final titular do estabelecimento destinatário final ou econômico das mercadorias importadas, onde ocorre a entrada física delas, ou a pessoa adquirente vinculada ao seu domicílio fiscal, quando não estabelecido.

V) Não tem importância o local do estabelecimento onde se realiza o ingresso físico da mercadoria importada, no caso de a importação ter sido feita para terceiros.

The active subject and passive subjects of goods circulation and services tax in all modalities of importation of goods

Abstract: This article, based on doctrine and jurisprudence, will bring notes and proposed interpretation of the legislation goods circulation and services tax in direct and indirect importation.

Keywords: Goods Circulation and Services Tax. Importation of Goods. Active Subject and Passive Subjects.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário.* 12. ed. Salvador: Juspodivm, 2018.

ALVES, Vinicius Jucá. A controvérsia sobre o Estado que pode cobrar o ICMS na importação por conta e ordem. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 222, p. 131-136, mar. 2014.

BOMFIM, Diego Marcel. *Comentários à lei complementar nº 87/96, de advogados para advogados.* São Paulo: MP Ed., 2008. (Adolpho Bergamini e Diego Marcel Bomfin, coordenadores).

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS.* 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio; CARRAZZA, Elizabeth Nazar. ICMS-importação – importação efetuada por meio de *trading*, por conta e ordem de terceiro – unidade federada em que o tributo é devido. *In*: MELO, Eduardo Soares de; CORAZZA, Edison Aurélio (Coord.). *ICMS:* temas fundamentais. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 501-541.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método.* 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Parecer:* importação de mercadorias por "Trading Company" no Espírito Santo e venda do bem importado para empresa de Minas Gerais – disciplina jurídica do ICMS aplicável a tais operações, inclusive, com importação por estabelecimento situado no estado de São Paulo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 158, p. 87-107, nov. 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS:* teoria e prática. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2019.

OLIVEIRA, Júlio Maria; GOMES, Victor. ICMS na importação – FUNDAP – competência ativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 35, p. 98-118, ago. 1988.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência.* São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais.* 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

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

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS-importação:* proposta de reclassificação e suas aplicações. São Paulo: Noeses, 2014.

TOLEDO, José Eduardo Tellini; ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves; VIANA, Alan Flores. Ainda sobre a discussão envolvendo o sujeito ativo do ICMS na importação por conta e ordem. *In*: SALUSSE, Eduardo Perez; SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). *Direito tributário:* estudos em homenagem a Luiz Fernando Mussolini Junior. São Paulo: Max Limonad e FGV Direito/SP, 2019. p. 278-288.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. O sujeito ativo e os sujeitos passivos do ICMS em todas as modalidades de importação de mercadorias. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 17, n. 101, p. 27-52, set./out. 2019.