



**PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS COM ACESSO AO
MESTRADO**

A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO:
Estudo de caso e análise comparativa com a realidade fiscal portuguesa

PIERRE TRAMONTINI

PORTO - PORTUGAL

DEZEMBRO DE 2011

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	1
2.	DO ESTUDO DE CASO E DOS FATOS ANALISADOS:.....	1
3.	DA NATUREZA CONTRIBUTIVA DA ADQUIRENTE E DO CONTRATO DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO:.....	3
4.	DA ISENÇÃO CONFERIDA PELA LEI ESTADUAL Nº. 4.852, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1997:..	8
5.	DA IMPOSSIBILIDADE DE APREENSÃO DA MERCADORIA COMO FORMA COATIVA DE EXIGÊNCIA DE TRIBUTO:.....	9
6.	ANÁLISE COMPARATIVA DO CASO CONCRETO EM FACE DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VALOR ACRESCENTADO – IVA – EM PORTUGAL:	11
7.	CONCLUSÃO	15
8.	BIBLIOGRAFIA.....	17

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem a finalidade de realizar estudo comparativo entre a realidade tributária brasileira e portuguesa, tomando-se por base caso concreto cujo desfecho ainda não foi evidenciado pelo Poder Judiciário do Estado de Goiás - Brasil.

A hipótese/problema, adveio da necessidade de se buscar uma solução para o caso estudado, de modo que se verifiquem eventuais vantagens e desvantagens nos dois ordenamentos jurídicos, o brasileiro e o português.

A metodologia de trabalho cingiu-se basicamente no estudo dos processos judicial e administrativo, bem como nos documentos que desencadearam a relação existente entre as partes envolvidas.

Assim, buscando atingir o fim almejado, iniciar-se-á a presente análise com a explanação dos fatos que ensejaram a problemática, trazendo-se, em seguida, as soluções que a legislação e jurisprudência brasileiras nos oportunizam.

Ao final, trar-se-á o estudo comparativo, analisando-se as hipóteses definidas pelo legislador português/comunitário para solução equânime do caso, para, na conclusão, se definir qual dos ordenamentos possibilitaria um desfecho mais efetivo e menos oneroso às partes e ao Estado.

2. DO ESTUDO DE CASO E DOS FATOS ANALISADOS:

A análise abordada no presente trabalho, tem como ponto de partida o estudo de caso concreto baseado na legalidade, ou não, de procedimento adotado pela Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás, Brasil, consubstanciado na incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS¹ em importação de maquinário gráfico.

1. “Houve nos primórdios da implantação do ICMS alguma dúvida acerca das figuras que constituem o cerne da hipótese de incidência ‘operações relativas à circulação de mercadorias’. Chegou-se mesmo ao extremo absurdo de, como a lei define a ‘saída da mercadoria do estabelecimento’ como momento de ocorrência do fato gerador”. Hoje não mais se discute esta situação, tendo restado apaziguado na doutrina e na jurisprudência que a incidência do ICMS “pressupõe a realização de transação comercial e

Empresa do setor gráfico, sediada na cidade Brasília, Distrito Federal, dedica-se à prestação de serviços gráficos e editorias em geral e, consciente da concorrência mercadológica, procurou adquirir novos e mais modernos equipamentos, visando manter-se atualizada e habilitada para uma melhor prestação de serviços aos seus clientes. Para estudo do presente caso, nominamos daqui por diante esta empresa de “empresa A”.

Foi assim que, após extensas pesquisas realizadas ainda em 2010, a empresa efetuou, em fevereiro do corrente ano, a importação de equipamento gráfico, SEM SIMILAR NACIONAL, utilizando dos serviços de outra empresa, sediada na cidade de Anápolis, Estado de Goiás, a qual passaremos a chamar de “empresa B”.

A relação jurídica que liga as duas empresas é o contrato de prestação de serviços por conta e ordem de terceiros, no qual a primeira empresa contrata a segunda para efetuar a importação e o desembaraço do produto importado, tudo isso em nome da primeira.

E assim foi realizado o trabalho de importação por conta e ordem da empresa A. Para a aquisição do produto na Alemanha, repita-se, SEM SIMILAR NACIONAL, a Gráfica (empresa A) se utilizou de recursos provenientes do Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste – FCO, tendo atuado como agente financeiro, o Banco do Brasil.

O equipamento chegou ao território nacional pelo Porto Naval de Santos e foi devidamente transferido para o PORTO SECO de Anápolis-GO, local em que restou retido em face da exigência de recolhimento do ICMS, à alíquota de 16% (dezesseis por cento).

A *priori* nada impediria o ato praticado pelo Estado de Goiás. Entretanto, com a avanço da análise ora proposta, verificar-se-á a ilegalidade da incidência tributária, tendo em vista que:

materializa-se quando da saída física da mercadoria do estabelecimento de contribuinte, a qual (saída) corresponda ao seu curso, desde a fonte de produção (expressão que inclui a importação), até o consumo final. Em suma, há de realizar-se uma operação mercantil, que ponha em dinâmica, em atuação, o processo circulatório da mercadoria.”(Oliveira, 2009, p. 48).

(i) o adquirente da impressora não é contribuinte do ICMS, mas tão-somente do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN;

(ii) mesmo que o adquirente fosse contribuinte do ICMS, não o faria em proveito do estado de Goiás, eis que estabelecido no Distrito Federal;

(iii) mesmo que fosse contribuinte do ICMS para o Goiás, o maquinário importado goza de benefício de isenção conferido pela Lei nº. 4.852, de 1997.

Num segundo momento, mesmo que tais argumentos não prosperassem, deve-se frisar que o Supremo Tribunal Federal, com a edição da Súmula nº. 323², definiu a impossibilidade de apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

E sob esta ótica é que continuaremos a desenvolver o estudo do caso concreto.

3. DA NATUREZA CONTRIBUTIVA DA ADQUIRENTE E DO CONTRATO DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO:

A legislação que disciplina o ICMS no Distrito Federal³, e que se aplica à empresa A, e adquirente da mercadoria, define que as gráficas são contribuintes tão-somente do Imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou seja, ISSQN.

Ocorre que no caso vertente, a Gráfica A foi compelida, por meio das práticas abusivas evidenciadas no Porto Seco da Cidade de Anápolis, a recolher tributo ao qual a lei não lhe confere caráter de sujeito passivo, fato que por si só já deveria ensejar a desconstituição do crédito exigido.

2. Súmula 323 do Supremo Tribunal Federal: É INADMISSÍVEL A APREENSÃO DE MERCADORIAS COMO MEIO COERCITIVO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS.

3. No Brasil o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é de competência dos estados federados. Segundo Regina Helena Costa, “o ICMS é o imposto mais importante dos Estados-Membros e do Distrito Federal, responsável que é pela maior parte da arrecadação tributária desses entes. (Costa, 2009, p.368).

Ademais, imperioso destacar que tal condição decorre do próprio objeto social da empresa, que destina-se exclusivamente à prestação de serviços de natureza gráfica, razão pela qual é contribuinte do ISS, tão-somente, mas não do ICMS.

Partindo-se de tais premissas, cumpre destacar a natureza contratual existente entre as empresas mencionadas, sendo a primeira empresa (empresa A) prestadora de serviços gráficos, e a segunda (empresa B) uma importadora, que por meio de contrato de importação por conta e ordem de terceiro, executou os procedimentos aduaneiros em nome da primeira.

Por oportuno, cabe trazer à colação a definição de importador por conta e ordem de terceiro, conferida pela Instrução Normativa SRF nº. 225, de 18 de outubro de 2002⁴, que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros:

"Art. 1º

Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, 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, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial;"

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº. 247, de 21 de novembro de 2002⁵, que dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep⁶ e a COFINS⁷, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral, além de trazer a mesma definição de importador

4. <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2252002.htm>, acesso em 26 de dezembro de 2011, às 19h20.

5. <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2002/in2472002.htm>, acesso em 26 de dezembro de 2011, às 19h32.

6. Programa de Integração Social, mais conhecido como PIS/PASEP ou PIS, é uma contribuição social de natureza tributária, devida pelas pessoas jurídicas, com objetivo de financiar o pagamento do seguro-desemprego e do abono para os trabalhadores que ganham até dois salários mínimos.

7. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) é uma contribuição federal, de natureza tributária, incidente sobre a receita bruta das empresas em geral, destinada a financiar a seguridade social.

por conta e ordem de terceiros, no seu art. 12, § 1º, inciso I, se ocupou, ainda, em definir adquirente:

"Art. 12

(...)

§ 1º Para os efeitos deste artigo:

I – entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, 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, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial;

II – entende-se por adquirente a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada;

III – a operação de comércio exterior realizada mediante a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem destes; e

IV – o importador e o adquirente devem observar o disposto na Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002."

Deflui-se dos dispositivos transcritos que o importador por conta e ordem é um mero prestador de serviço e a empresa adquirente da mercadoria é a importadora de fato.

Dessa forma, ainda que o importador recolha os tributos incidentes sobre a importação ou venha a efetuar pagamentos ao fornecedor estrangeiro, com recursos financeiros fornecidos pelo adquirente para a operação contratada, a empresa contratante é a real adquirente das mercadorias importadas.

Ressalte-se que, por determinação da Instrução Normativa SRF 225/2002, (art. 3º), o importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificada na Declaração de Importação (DI), deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), o que foi feito no caso concreto.

A identificação do adquirente das mercadorias ou bens é também obrigatória na fatura comercial conforme o disposto no § 2º do mesmo dispositivo.

Oportuno salientar, ainda, que para a operação ser caracterizada como importação por conta e ordem de terceiros deverão estar presentes os requisitos previstos no art. 86, da Instrução Normativa SRF nº. 247/2002, que dispõe:

"Art. 86 O disposto no art. 12 aplica-se, exclusivamente, às operações de importação que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente por encomenda, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiros;

II - os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros; e

III - a nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o documento referido no inciso III do caput não caracteriza operação de compra e venda.

(...)." (grifamos).

Dessa forma, resta clara a existência de uma só operação de circulação de mercadorias, que é a importação, embora haja o envolvimento de duas pessoas: a primeira, que realmente tem interesse no negócio jurídico que dará origem à "entrada de mercadoria importada do exterior", fato gerador do ICMS, e a segunda, que efetua em seu nome o despacho aduaneiro.

Assim, esta primeira pessoa, que promove a importação, por sua conta e risco, e que, de fato arca, também, com os tributos federais incidentes na importação, ainda que sejam pagos em nome de outra pessoa jurídica, é a portadora de capacidade contributiva a qual o legislador constitucional quis tributar pelo ICMS, conforme dispõe o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", da Constituição Federal do Brasil:

"Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada ao artigo pela EC 3/93).

(...)

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;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IX - incidirá também:

(...)

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada à alínea conforme EC nº 33/01)

Por isso, conforme o exposto e, de acordo com o texto constitucional transcrito, é de se concluir que o imposto estadual relativo à importação, quando devido, deverá ser recolhido à unidade da Federação onde estiver situado o estabelecimento adquirente das mercadorias ou bens, ainda que a operação seja realizada por terceiros por conta e ordem desse. Assim entendeu o STF, no seguinte julgado⁸:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ESTADO 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.(g.n)
(STF - Supremo Tribunal Federal - RE - Recurso Extraordinário nº 405457/SP – Segunda Turma – Relator: Ministro Joaquim Barbosa – 04/12/2009)*

Obviamente, tal conclusão inviabiliza o recolhimento do tributo pelo adquirente, que além de não ser contribuinte do ICMS, ainda encontra-se constitucionalmente

8. Em www.stf.jus.br. Acesso em 18 de dezembro de 2011, às 10h27.

impedido de recolhê-lo em proveito do estado de Goiás, eis que caso fosse devido, o seria ao Distrito Federal, unidade federativa onde se estabelece o adquirente.

4. DA ISENÇÃO CONFERIDA PELA LEI ESTADUAL Nº. 4.852, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1997:

Feita essa análise conceitual, cumpre acrescentar que a legislação do Estado de Goiás é literal ao assegurar o direito inequívoco de isenção de recolhimento do ICMS, em face do fato de o produto importado não ter similar produzido no Brasil, conforme enquadramento NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) nº. 8443.13.90, Ex-tarifário nº. 002⁹.

Veja-se que o enquadramento supracitado, encontra-se no bojo do Anexo IX, art. 6º, inciso CVIII, do Regulamento de ICMS, do Estado de Goiás, Lei nº. 4.852, de 1997¹⁰, que assim dispõe:

CAPÍTULO II

DA ISENÇÃO

Seção I

Da Isenção Concedida por Prazo Indeterminado

Art. 6º São isentos do ICMS:

(...).

CVIII - a importação de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como suas partes e peças, relacionados no Apêndice XXVIII deste Anexo, desde que não exista similar produzido no país, destinados a integrar o ativo imobilizado de indústria gráfica para uso exclusivo na atividade produtiva realizada pelo estabelecimento importador (Lei nº 13.453/99, art. 2º, VII, "a");

ACRESCIDO O INCISO CIX AO ART. 6º PELO ART. PELO ART. 2º DO DECRETO Nº 6.551, DE 28.09.06 - VIGÊNCIA: 01.09.06.

9. Em http://www.exportabrasil.gov.br/arquivos/dwnl_1311709671.pdf. Acesso em 22 de dezembro de 2011 às 17h23.

10. Em http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_htm/Rcte/Anexos/ANEXO_09_Beneficio_Fiscal.htm. Acesso em 22 de dezembro de 2011 às 17h42.

Com a leitura do dispositivo epígrafado, não parece restar dúvidas quanto ao interesse do legislador estadual em beneficiar os importadores de maquinário sem produção similar nacional.

Isso decorre da vontade maior do Estado em criar um polo produtivo nacional apto a concorrer com o mercado externo, o que somente se consubstanciará com a equiparação de maquinário e o favorecimento fiscal de tais instrumentos quando importados, haja vista ser elevada a carga tributária aplicada em tais operações.

5. DA IMPOSSIBILIDADE DE APREENSÃO DA MERCADORIA COMO FORMA COATIVA DE EXIGÊNCIA DE TRIBUTO:

Primeiramente, faz-se imperioso destacar que a administração pública está adstrita aos princípios fixados por meios legais e constitucionais, notadamente a legalidade¹¹, transparência¹², contraditório e ampla defesa¹³.

Partindo-se desse ponto, tem-se que a fiscalização tributária não pode apreender um bem a pretexto de coagir o contribuinte a recolher o valor do tributo supostamente devido¹⁴.

Cabe, entretanto, apenas a lavratura de auto de infração para conseguinte desencadeamento de procedimento administrativo, munido de contraditório, que, caso

11. Segundo Flavio Amaral Garcia, significa dizer, lembrando o velho chavão, que o administrador somente pode fazer aquilo que a lei autoriza, ao contrário dos particulares, que podem fazer tudo aquilo que a lei não proíba. (Garcia, 2010)

12. José Santos Carvalho Filho afirma que o princípio mencionado da publicidade mencionado na Constituição indica que os atos da Administração devem merecer a mais ampla divulgação possível entre os administradores, e isso porque constitui fundamento do princípio propiciar-lhes a possibilidade de controlar a legitimidade da conduta dos agentes administrativos. Só com transparência dessa conduta é que poderão os indivíduos aquilatar a legalidade ou não dos atos e o grau de eficiência de que se revestem. (Carvalho, 2007)

13. Nas palavras de Di Pietro, o princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de razão. (Pietro, 2010).

14. Esta posição é defendida pela imensa maioria dos autores pátrios, inclusive com a menção de que tal ato violaria até mesmo o princípio do não confisco, como afirma Alexandre Macedo Tavares. (Tavares, 2009, pag.34).

seja procedente, culminará no ajuizamento de ação e execução fiscal para recebimento da quantia devida.

Este procedimento foi criado visando o interesse público e prima pela manutenção da ordem social e os princípios atinentes ao estado democrático de direito. Por isso, desvirtuar tal procedimento de maneira a antecipar a fase executório-constritiva inerente à procedência que decorre apenas de uma análise de mérito, é ferir de morte os princípios da legalidade e do contraditório, o que não pode ser admitido.

Com efeito, lançar mão de meios constritivos na esfera administrativa, como forma de cobrança de crédito tributário ainda não constituído, afronta os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, nos termos dos incisos LIV e LV do art. 5 da Constituição Federal do Brasil¹⁵.

Por iguais razões, reforça a argumentação despendida o princípio constitucional da vedação ao confisco, esculpido no art. 150, IV, da Constituição Federal do Brasil¹⁶, impedindo o Estado de utilizar o tributo com efeito confiscatório.

Assim, ninguém pode ser privado de seus bens ou direitos sem regular processo, onde se tenham garantidos a oportunidade de contraditar os fatos e defender-se. A par disso, preceitua a Súmula 323 do Supremo Tribunal Federal¹⁷:

“É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

Nesse diapasão, percebe-se em diversos aspectos que a incidência do tributo pretendido não cumpre os ditames legais, eis que não se observou a relação existente entre as empresas envolvidas, decorrente de contrato de conta e ordem de terceiro.

15. Art 5. LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal
Art. 5 LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

16. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

17. (Machado, pp. 46/47)

6. ANÁLISE COMPARATIVA DO CASO CONCRETO EM FACE DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VALOR ACRESCENTADO – IVA – EM PORTUGAL:

O regime tributário brasileiro enquadra-se como um dos mais complexos do mundo, ante às suas infinitas variações e tipificações, bem como à pluralidade de modalidades de hipótese incidência, alíquotas e fatos geradores aplicáveis no caso-a-caso.

Nesse aspecto observa-se que outros regimes tributários poderiam trazer soluções mais diretas e menos burocráticas para o caso concreto analisado, sendo uma delas o exemplo do Imposto Sobre Valor Acrescentado – IVA, adotado pelo Estado Português.

Perceba-se que toda a questão até então debatida gira em torno da impossibilidade de tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na operação de importação promovida por empresa especializada, por conta e ordem de terceiro, uma vez que beneficiária de isenção conferida pelo estado de Goiás.

Conforme já dito, o modelo tributário brasileiro é um dos mais complexos no mundo, especialmente no que pertine aos impostos sobre o consumo, que tem como principal expoente em nosso país o ICMS.

O Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços¹⁸ teve origem com a Lei 4.635/1922, passou por várias reformulações até o formato atribuído por força da Constituição Brasileira de 1988, passando a ser um imposto de competência estadual (dos estados membros)¹⁹.

18. Sacha Calmon, ecoando grande parte da doutrina brasileira coaduna do entendimento quando diz que a *mera e estrita saída física de mercadorias não caracteriza o fato gerador jurígeno do ICMS, necessária a circulação econômica e, principalmente, a jurídica, que se perfaz somente quando ocorre alteração na titularidade da "res"*. (Coêlho, 2002, p.308).

19. Sobre a questão da evolução dos tributos até a Constituição de 1988, verificar o texto: (Schuler, jul./set. de 1987, p. 183-252).

Não se discute que é devido até mesmo em casos de importação de mercadorias, como no caso prático em discussão. A sua arrecadação é de competência do estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário. Portanto, a alíquota é definida pela legislação do estado federado²⁰. Ocorre que no caso concreto o Estado buscou receber o valor decorrente do ICMS do importador, o qual não fora responsável pela circulação de mercadorias e serviços como destinatário final.

Veja-se que sob esse aspecto, caso a operação houvesse ocorrido no Estado Português, a solução poderia ser outra.

O clássico imposto sobre o consumo em Portugal é o Imposto sobre o Valor Acrescentado.

O IVA é um imposto comum entre os Estados Membros Comunitários, originário de dispositivos normativos intracomunitários destinados a harmonização da legislação dos países membros. Várias Diretivas foram criadas para tratar desta matéria.²¹

20. (DERZI, 1999, p.381).

21. “O IVA foi introduzido na Comunidade Económica Europeia a partir de 1970 pelas primeira e segunda diretivas respeitantes ao IVA, substituindo os diferentes impostos na produção e no consumo aplicados até então pelos Estados-Membros. Esses impostos, pelos eu efeito cumulativo ou em cascata, constituíam um obstáculo as trocas comerciais – nomeadamente em caso de importação/exportação entre Estados-Membros – dificultando a determinação exata do montante do imposto incluído no preço dos bens e dos serviços. O IVA, pelo contrário, tem a vantagem de permitir o cálculo exato da componente fiscal de um produto em todas as fases da cadeia de produção ou de distribuição. O IVA foi selecionado como forma de imposto indireto dado que evita o efeito cumulativo dos impostos em cascata e assegura a neutralidade fiscal, tanto no plano interno como nas trocas comerciais entre os Estados-Membros e com os países terceiros. A decisão, tomada em 1970, de afetar ao financiamento do orçamento comunitário, na qualidade de recurso próprio, uma percentagem da recita do IVA, calculada a partir de uma base harmonizada, deu um impulso à harmonização do IVA. A Sexta Diretiva respeitante ao IVA (77/388/CEE) teve como efeito garantir que o imposto abrangesse as mesmas transações em todos os Estados-Membros, a fim que estes contribuam numa base comum para o financiamento comunitário. A diretiva determinou uma matéria coletável comum e constitui um verdadeiro quadro legislativo com definições comunitárias. Por outro lado, permitiu o estabelecimento de um programa de trabalho orientado para um objetivo já previsto na primeira diretiva respeitante ao IVA: a supressão das fronteiras fiscais” *in* A Política Fiscal na União Europeia. A Europa em movimento. Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias.

Conforme bem explicitado pela Professora Doutora Glória Teixeira²², “o princípio do sistema comum do IVA, estabelecido no artigo 1º, n. 2 da Directiva, consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação”. E continua a ilustre Doutora afirmando que “o IVA incide sobre cada operação realizada e é calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, sendo exigível com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço”²³.

Para manutenção do caso proposto para análise, necessário fazermos pequenos ajustes a situação hipotética. Onde tínhamos no Brasil um dois estados, um onde estava sediado a empresa importadora e outro onde estava a gráfica, destinatário final, agora teríamos dois países comunitários, quais sejam Portugal e Espanha, respectivamente.

Consideraremos que o produto tenha sido importado da China pelo importador Português tendo o mesmo chegado em solo Holandês. Desta forma, temos uma situação bem parecida com o caso concreto já apresentado.

A solução é que nos parece seria diferente da adotada pelo fisco brasileiro.

O importador português declarará que o bem que chegou em solo holandês tem destino a outro Estado Comunitário, devendo comprovar a expedição e o transporte imediatamente posterior a importação do mesmo, ficando, desta forma, isento do IVA conforme dispõe os n. 1º e 2º do artigo 16º do RITI.²⁴

Esta transmissão de bens entre o importador português e o comprador espanhol não será abrangida pelo campo de incidência do imposto, pois não dá origem a transmissão intracomunitária de bens alguma.

22. (Teixeira, 2010, pag. 199)

23. (Palma, 2006)

24. Em http://www.pwc.com/pt_PT/pt/pwcinformisco/codigos/imagens/RITI_v1.pdf. Último acesso em 25 de dezembro de 2011, às 01h30.

O imposto deverá ser recolhido, portanto, pela empresa espanhola e não portuguesa (como ocorrido no caso exemplo oriundo do Brasil), pois aquela é a destinatária final do produto.

Restaria, ainda, o recolhimento do IVA sobre o transporte intracomunitário do produto, o qual será de responsabilidade, a princípio, da empresa portuguesa, pois conforme o artigo 6º do CIVA²⁵, se a empresa adquirente era portuguesa considera-se o serviço como tendo sido prestado em Portugal, mesmo que o bem não tenha passado por este país. Esta conclusão não é absoluta pois dependeria do enquadramento fático da empresa espanhola, pois se esta for sujeito passivo de IVA o mesmo seria devido em Espanha²⁶. Entretanto, tanto num caso quanto noutro a questão estaria resolvida de forma elucidativa.

Percebe-se tão claro como a luz solar o quão mais simples seria a solução do caso seguindo as normas comunitárias. Não restariam as dúvidas impostas a questão brasileira por um sistema complexo, confuso e oneroso.

25. http://www.igf.min-financas.pt/infllegal/codigos_tratados_pela_IGF/civa_novo_modelo/CIVA_Artigo_006.htm. Último acesso em 26 de dezembro de 2011, às 22h32.

26. Sobre a matéria, remetemos a um excelente artigo da Doutora Clotilde Celorico Palma sobre as recentes alterações no tema: http://otoc.pt/downloads/files/1256225983_42a49_fiscalidade_final.pdf. Acesso em 15 de dezembro de 2011, às 21h20.

7. CONCLUSÃO

Diante do estudo do caso concreto acima descrito, percebe-se dois modelos de cobrança de impostos sobre o consumo bem distintos.

A diferença reside substancialmente nos inúmeros regimes adotados pelo Estado brasileiro quando conferiu aos seus estados membros a competência para legislar sobre o ICMS. Criamos em nosso país um sistema onde temos 27 tipos diferentes de procedimentos fiscais no que pertine a este imposto²⁷.

Cada estado tem as suas alíquotas, as suas formas procedimentais que tornam a atividade dos contribuintes algo próximo ao impossível de ser realizado.

Esta situação peculiar foi a grande responsável por ter gerado o equívoco mencionado neste estudo de caso, pois os diferentes estados membros envolvidos na operação queriam fazer valer a sua interpretação.

Inadmissível que o fisco brasileiro continue com a sua ânsia arrecadadora a violar preceitos básico do direito fiscal, como a não utilização da retenção da mercadoria como forma coercitiva para recebimento do tributo.

A aparente simplicidade do sistema IVA comunitário, e falamos em aparente em comparação com o modelo adotado no Brasil, nos revela o acerto e a evolução do tema em solo europeu, sendo a iniciativa merecedora de elogios.

A solução a que se chega ao presente caso contrapondo-o ao sistema jurídico português/comunitário é mais adequado e cristalino.

É fato que no direito fiscal a evolução dos conceitos é rotina permanente e veloz, diante das constantes alterações das relações tributáveis. Entretanto, aqui ainda

27. Observar que os estados adotam o princípio da seletividade no caso do ICMS, conforme aduz Hugo de Brito Machado. (MACHADO, 2008)

sonhamos com uma reforma tributária que objetive a simplificação e a otimização dos procedimentos, o que não nos parece ocorrerá tão cedo.

8. BIBLIOGRAFIA

BENÍCIO, Sérgio Gonini. *ICMS: Apontamentos Teóricos e Práticos sobre a Substituição Tributária*, São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 7ª ed., 2009.

CARVALHO FILHO, José Santos. *Manual de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 18ª ed., 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2º ed., 2002.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DERZI, Misabel. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 4º ed., 1999.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2010.

GARCIA, Flávio Amaral. *Licitações e Contratos Administrativos*. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 3ª ed., 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 29ª, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções Políticas no Direito Tributário*, in Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 30.

NOBAIS, Jose Casaltas. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 5ª Ed., 2009.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Impostos Estaduais*. São Paulo: Saraiva, 2009.

PALMA, Clotilde Celorico. *Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina, 2006.

SCHULER. Harry Conrado. *A distribuição dos tributos na federação brasileira*, in Revista de Informação Legislativa, v.24, nº 95, p. 183-252, jul./set. de 1987.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 4ª ed. 2009.

TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2ª edição.

Sites

<http://www.exportabrasil.gov.br>

<http://www.sefaz.go.gov.br/>.

<http://www.stf.jus.br>

<http://www.pwc.com/pt>.

<http://www.igf.min-financas.pt>

<http://www.receita.gov.br>

http://www.otoc.pt/downloads/files/1196448240_60a66_consultorio.pdf