

**FGV DIREITO SP**  
**MESTRADO PROFISSIONAL**  
**DIREITO TRIBUTÁRIO – TURMA 4 (2016)**

**ICMS SOBRE IMPORTAÇÃO – QUESTÕES RELEVANTES**

**Renato Borelli F. Valentim**

Projeto de dissertação de mestrado apresentado  
ao Mestrado Profissional da FGV Direito SP  
Orientador: **Roberto Quiroga**

SÃO PAULO  
2016

## 1. Delimitação do tema e tratamento pretendido

O presente trabalho tem o objetivo de aprofundar o estudo sobre o ICMS incidente nas importações realizadas por empresas e por pessoas físicas, com atenção especial àqueles que realizam importação e posterior revenda interestadual dos produtos.

O foco de nosso trabalho estará em detalhar e analisar questões relevantes sobre esse tributo, especialmente acerca da geração, tratamento e consequências de saldo credor e de créditos acumulados para os contribuintes especificados acima.

Procuraremos analisar:

a) a base de cálculo do tributo em cotejo com a finalidade do imposto, buscando verificar a política fiscal almejada e a racionalidade da tributação;

b) o sujeito ativo do tributo nas diferentes modalidades de importação (por conta e ordem de terceiros, direta e por encomenda);

c) créditos acumulados do imposto para os importadores que realizam revenda interestadual após a importação e o regime especial para apuração deste tributo previsto na Legislação de São Paulo;

d) créditos acumulados do imposto e a possibilidade de sua utilização como dedução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em face dos elevados custos de transação para o aproveitamento destes créditos;

e) utilização de créditos acumulados como forma de estratégia comercial para empresas que trabalham com um *pool* de produtos;

f) impacto econômico do crédito acumulado para os importadores que revendem seus produtos para outros estados;

g) avaliação sobre a eficiência desta forma de tributação;

h) custos de transação necessários para manter a neutralidade econômica deste tributo para determinados contribuintes, com a consequente preservação da não cumulatividade do tributo;

A análise destes elementos será feita de maneira objetiva privilegiando aspectos práticos em detrimento de considerações meramente acadêmicas.

## 2. Formato do trabalho de conclusão

O formato do trabalho a ser desenvolvido está baseado na análise de um imposto específico, incidente sobre uma operação específica (importação) e de alguns desdobramentos e consequências dessa imposição tributária.

Acredito que, da forma como a questão será abordada, o trabalho mais se assemelharia a uma reflexão sobre práticas tributárias, considerando que o objetivo maior será apresentar uma proposta de regras a serem observadas pelos operadores que lidam com questões similares.

De outro lado, o trabalho também possui um viés reflexivo sobre a própria natureza jurídica deste tributo, sua finalidade, os objetivos da política fiscal que o instituiu e, também, uma reflexão sobre a eficiência e custos de transação relativos ao tributo.

Em que pese a existência deste viés reflexivo acima mencionado, vale dizer que o enfoque que lhe será dado não será abstrato nem meramente doutrinário.

### **3. Principais questões ou problemas**

Dentre as principais questões que abordaremos, temos as seguintes:

- a) É legítima a forma como a base de cálculo do imposto é formada, com a inclusão de diversos outros tributos? Qual o impacto disso para os contribuintes? Isso prejudica a competitividade? Qual a finalidade ou o motivo de se compor a base de cálculo dessa maneira?
- b) Qual o sujeito ativo do tributo nas hipóteses em que a importação é realizada por um terceiro situado em outro Estado, seja na importação por encomenda, seja na importação por conta e ordem? O que são a importação por encomenda e a importação por conta e ordem de terceiro? Quais suas diferenças e como isso impacta na incidência do ICMS sobre importações?
- c) Como deve o importador que revende os produtos importados para outros Estados tratar crédito acumulado do imposto, face à Resolução do Senado que estabelece alíquota de 4% para as vendas interestaduais para produtos importados? Existe regime especial de tributação que visa desonerar essa situação? Como lidar com esse estoque de créditos que vão se acumulando ao longo do tempo? O quanto isso impacta financeiramente esse setor? Como fica a não cumulatividade do tributo nestes casos? Seria um imposto sobre importações ou seria uma contribuição? E a constitucionalidade?
- d) Dentro do cenário previsto acima, poder-se-ia dizer que o tributo é eficiente? Existe neutralidade econômica neste tributo, para estes contribuintes acima mencionados?
- e) Como minimizar os elevados custos de transação necessários para que os contribuintes consigam utilizar os créditos acumulados que possuem?
- f) Pode este crédito acumulado ser utilizado como “custo” para a finalidade de deduzir o IRPJ e a CSSL a pagar, para as empresas enquadradas no regime do Lucro Real? Pode este crédito ser utilizado como instrumento de formação de preço para o contribuinte que também vende produtos não importados?

#### **4. Objetivos pretendidos, perspectivas de análise e resultados esperados**

Temos o objetivo de apresentar posicionamentos acerca de todas as questões propostas, de forma a buscar que nosso trabalho possa auxiliar profissionais que lidam com o tema a enfrentar questões complexas que surjam no dia-a-dia.

Também pretendemos fazer uma abordagem macro do impacto que este tributo apresenta para o “caixa” de determinados contribuintes e o quanto isso pode impactar em seus negócios.

Nesse particular, faremos uma avaliação do tributo sob o ponto de vista de sua eficiência, os objetivos da política fiscal que o instituiu para, ao fim, verificarmos se referidos objetivos foram alcançados na prática.

A análise que será feita terá a meta de não se estender em conceitos teóricos, deixando a maior parte do trabalho para a avaliação de situações específicas e pontuais relevantes.

Também esta análise não tem o objetivo de esmiuçar todas as questões que porventura existam acerca do ICMS incidente sobre importação, mas tão somente aquelas aqui apontadas. Preferimos fazer desta forma para que possamos ter condições de nos aprofundar com detalhes em situações que, em nosso entender, são relevantes.

Os resultados que esperamos com o trabalho são: a) cobrir com detalhes tudo o quanto proposto; b) apresentar posicionamentos sobre as questões complexas, ainda que tais posicionamentos importem na apresentação de propostas para o aperfeiçoamento deste tributo e; c) que nosso trabalho possa ser utilizado por profissionais que lidam com este tema em sua atividade servindo de orientação para a tomada de decisões destes profissionais e, também, de gestores empresariais.

#### **5. Justificação da relevância prática e do potencial inovador**

A relevância prática deste estudo está diretamente ligada a tudo o quanto já expusemos. O tributo em questão tem um grande impacto no valor das importações e seu estudo pode, de alguma forma, orientar decisões e posicionamentos que possam minorar os custos envolvidos.

Também verificamos a relevância prática do tema a ser estudado, na medida em que apresentaremos alternativas para a utilização de créditos acumulados, bem como uma forma de como estes créditos podem ser avaliados na perspectiva de um determinado setor.

Quanto ao potencial inovador do estudo a ser desenvolvido, entendemos que o mesmo estará diretamente ligado a propostas de utilização, gerenciamento e de aproveitamento dos créditos acumulados, ainda que para isso tenhamos de sugerir alterações legislativas.

## **6. Fontes de pesquisa e métodos de investigação**

As fontes de pesquisa que utilizarei são: a) legislativa, partindo da Constituição Federal até normas de menor hierarquia editadas pelo Estado de São Paulo; b) Livros, artigos e textos publicados sobre temas correlatos ou auxiliares, além de obras que já existam sobre o tema em si; c) Análise de decisões proferidas por Tribunais sobre questões que forem abordadas no trabalho e; d) experiência própria.

Estas escolhas objetivam mesclar o trabalho de modo que seu resultado possa refletir um contexto maior em que devam se situar as questões analisadas.

## **7. Familiaridade com o objeto, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal**

Como adiantado acima, o estudo deste tema surgiu em razão de vivência profissional de muitos dos problemas que serão abordados.

Nesse sentido, a prestação de serviços jurídicos para empresas deste setor (importador) acabou por incentivar um estudo mais aprofundado das questões aqui colocadas.

Ao começar a lidar com este assunto profissionalmente, tive a necessidade de estudá-lo com detalhes e, ao assim fazer, descobri que existem diversas questões controversas que também podem ser abordadas no trabalho, ainda que não estejam diretamente ligadas a minha vivência profissional.

## **8. Literatura especializada e obras de referência**

A literatura que pretendo utilizar será focada em algumas vertentes: a) literatura especializada em ICMS; b) literatura referente à regulamentação aduaneira; c) literatura contábil; d) literatura sobre o regulamento do ICMS no estado de São Paulo, eis que o estudo se concentrará nas normas existentes nesse estado; e) literatura especializada que forneça embasamento para análise da eficiência, custos de transação e neutralidade econômica do tributo.

## **9. Sumário preliminar**

No sumário que apresentamos abaixo, possivelmente ocorrerão modificações até a versão final do trabalho que esperamos apresentar.

Decisões proferidas por Tribunais Administrativos e Judiciais serão inseridas dentro dos tópicos, a fim de ilustrar e cotejar aquilo que defenderemos com o que tem sido decidido na prática.

Nesse sentido, este o sumário que temos em mente:

1. Introdução e delimitação do objeto de estudo

2. ICMS sobre importações – Base constitucional, legal e legislação do estado de São Paulo

4. Sujeito ativo da relação jurídico-tributária

4.1. Importação por encomenda

4.2. Importação por conta e ordem de terceiro

4.3. Importação direta

5. Qual a finalidade deste tributo? Objetivos da política fiscal que o ampara

6. A base de cálculo do tributo e seu impacto na atividade empresarial

6. Importação com posterior revenda interestadual – Resolução do Senado Federal

6.1. Regime Especial previsto no Estado de São Paulo – diferimento do pagamento do tributo

7. Créditos de ICMS-importação acumulados em operações com saídas interestaduais

7.1. Transferência de créditos

7.2. Utilização destes créditos como ferramenta de planejamento tributário

7.3. Utilização destes créditos como ferramenta de planejamento comercial

8. Análise sobre a eficiência do tributo

9. Custos de transação elevados e seu impacto na não cumulatividade do tributo

10. Conclusões e propostas

## **10. Principais etapas e cronogramas de execução com estimativa de horas para conclusão do trabalho**

O objetivo é concluir o trabalho em prazo inferior a 12 meses. Serão realizadas etapas de: a) pesquisas prévia de textos, artigos e doutrina que sejam relevantes para o trabalho; b) separação dos textos pesquisados por ordem de assunto e relevância dentro do trabalho; c) redação do trabalho; d) revisão do trabalho.

Todas estas etapas serão realizadas sob supervisão do Orientador, buscando a otimização dos resultados pretendidos.

A estimativa de horas para conclusão do trabalho é de aproximadamente 200-300 horas.