



## PARECER Nº. 254/2019/GETRI/CRE/SEFIN

Pedido:	Esclarecimento de situações relativas à Lei nº 1.473/2005
Processo:	Solicitação por e-mail
Interessado:	GEFIS
Município/UF:	Porto Velho/RO

**EMENTA:** Lei nº 1.473/2005. Aplicação dos benefícios do regime especial na importação por conta e ordem de terceiros. Base de cálculo do imposto devido na saída interestadual de mercadoria importada por beneficiário do termo de acordo. Alíquota aplicável para fins de apuração do montante do próprio imposto (art. 18, § 1º, I da Lei nº 688/96).

### 1. RELATÓRIO

Trata-se de parecer requerido pela GEFIS, por e-mail, visando à unificação no entendimento de situações relativas ao regime especial previsto na Lei nº 1.473/05, especialmente quanto à sua (in)aplicabilidade na importação por conta e ordem de terceiros, e quanto à base de cálculo do imposto devido na saída interestadual de mercadoria importada, promovida por estabelecimento beneficiário do referido regime especial.

### 2. ANÁLISE E LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

A Lei nº 1.473/2005 prevê a concessão de crédito presumido ao contribuinte rondoniense que celebre Termo de Acordo com a Coordenadoria da Receita Estadual, e que atenda aos requisitos do art. 2º, conforme se extrai:

*Art. 1º. Fica concedido ao contribuinte do ICMS enquadrando no artigo 2º um crédito presumido de até 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do imposto devido pela saída interestadual de mercadoria importada do exterior, **que efetivamente esteja estabelecida no Estado de Rondônia** e cumpra os requisitos exigíveis para a geração de emprego e renda à população.*

Dúvida surge quanto à aplicação dos benefícios previstos na referida lei, na hipótese em que o importador, estabelecido no Estado de Rondônia, atue por conta e ordem de terceiros (adquirentes), estes situados neste ou em outro Estado. Sobre a definição do que seria a importação por conta e ordem de terceiro, esclarece a Instrução Normativa SRF nº 1.861/2018:

*Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica.*

*§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação.*



## PARECER Nº. 254/2019/GETRI/CRE/SEFIN

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

Pela leitura dos dispositivos em questão, verifica-se que na importação por conta e ordem de terceiros há somente **uma “operação relativa à circulação de mercadorias”**, que é a operação de importação, ainda que haja dois agentes: um que empresta seu nome ao despacho aduaneiro, atuando como um agente facilitador, chamado de “importador por conta e ordem”; e outro, que é quem efetivamente realiza a transação comercial de compra e venda – nominado “adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem” – e que realmente tem interesse no negócio jurídico que dará origem à “**entrada de mercadoria do exterior**”, gerando a incidência do ICMS (art. 2º, § 1º, I da LC 87/96 e art. 2º, parágrafo único, I, da Lei nº 688/96).

Este segundo agente, que promove a importação por sua conta e risco, é quem, com fundamento no art. 146, III, alínea “a”, da Constituição Federal, a LC nº 87/96 identificou como contribuinte do ICMS (art. 4º, *caput* e inciso I do parágrafo único). De fato, ele é quem arca com os tributos incidentes na importação, ainda que sejam pagos por outra pessoa jurídica, esta mera facilitadora da operação. O estabelecimento importador é somente intermediário na aquisição, atuando como prestador de serviços ao destinatário da mercadoria. Tanto é assim que o art. 7º da IN SRF 1.861/2018 dispõe:

*Art. 7º Para cada operação de importação por conta e ordem de terceiro, o importador deverá emitir, observada a legislação específica:*

*(...)*

*III - **nota fiscal de serviços**, que terá por destinatário o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, na qual deverá ser informado o valor cobrado a título de contraprestação pelos serviços prestados em razão do contrato previamente firmado com o adquirente.*

Já a Portaria COANA nº 6/2019, que trata dos procedimentos de vinculação e de prestação de informações para fins de registro das operações de importação por conta e ordem de terceiro (e por encomenda), a serem realizados por meio do Portal Único de Comércio Exterior (Pucomex), estabelece que o importador por conta e ordem deve observar:

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

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

Além disso, de acordo com o art. 5º da mencionada portaria, deve o importador por conta e ordem de terceiro anexar o contrato firmado entre ele e o adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem, em dossiê próprio, o qual deverá ser vinculado a cada declaração de importação registrada. Os referidos dispositivos ratificam, pois, que o



## PARECER Nº. 254/2019/GETRI/CRE/SEFIN

adquirente da mercadoria é o real importador, e que o importador por conta e ordem somente atua com base em contrato de prestação de serviço firmado com o adquirente.

Assim, para fins de incidência do ICMS:

- a. A pessoa jurídica que promover a “*entrada de mercadorias importadas do exterior*” (adquirente), ainda que em nome de terceiro, mas por sua conta e ordem, é o verdadeiro contribuinte do imposto (art. 121, I, do CTN e, replicado pelo art. 83, § 4º, I, da Lei nº 688/96; c/c art. 4º, caput e inciso I do parágrafo único da LC nº 87/96), atuando o importador por conta e ordem de terceiro como mero prestador de serviços, cuja prestação é firmada por meio de contrato;
- b. O adquirente – situado neste ou em outro Estado – terá direito ao crédito pelo ICMS pago pela importação e não pelo recebimento da mercadoria enviada pelo “importador por conta e ordem” (prestador do serviço) que, por sua vez, é responsável solidário pelo pagamento do imposto (artigo 124, inciso I, do CTN e art. 11-A, XIV da Lei nº 688/96);
- c. A entrada física da mercadoria no estabelecimento do adquirente (real destinatário) é o fato para determinação, inclusive, do local da operação (artigo 11, inciso I, alínea “d”, da LC 87/96), por ser o local do destino físico da mercadoria, razão pela qual é devido o imposto referente à importação ao Estado de localização do estabelecimento do adquirente.

Contudo, nada impede que o importador por conta e ordem de terceiros, atuando como facilitador da operação, já recolha o ICMS na importação – como normalmente ocorre – já que ambos figuram como responsáveis solidários pelo pagamento do imposto, conforme dispõe o inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional, c/c inciso XIV do art. 89 do RICMS/RO.

Considerando que o direito ao crédito pelo ICMS pago pela importação é do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, é de emissão obrigatória a nota fiscal referente à entrada da mercadoria importada, por parte do referido adquirente (situado neste ou em outro Estado), devendo ser emitida e registrada nos termos próprios de uma real operação de importação pelo destinatário. É, pois, a nota fiscal de entrada, emitida pelo estabelecimento adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, o documento fiscal adequado para acobertar a operação de importação e o eventual direito ao crédito, que requer a comprovação do recolhimento do imposto a favor do Estado do adquirente, inclusive com a aplicação da alíquota interna deste.

Destaca-se que, de acordo com o parágrafo único do art. 161 do Anexo X do RICMS/RO, quando forem desembaraçadas, neste Estado, mercadorias destinadas a contribuinte de outra Unidade da Federação, o recolhimento do imposto será feito em GNRE, prevista em normas de convênio, com indicação da unidade federada beneficiária. Tratando-se de mercadorias liberadas em virtude da apresentação da GLME, uma das vias, após visada, será destinada ao importador e deve acompanhar o bem ou mercadoria no seu transporte, devendo conter, entre outras informações, a unidade federada de destino do bem ou mercadoria.

Ademais, na hipótese em que o real importador (adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem) está estabelecido em outro Estado, aplicam-se as normas



## PARECER Nº. 254/2019/GETRI/CRE/SEFIN

deste outro Estado em relação ao ICMS-Importação e não as do Estado em que está situado o importador por conta e ordem de terceiros, já que o imposto é devido àquele.

Entendimento nesse sentido foi consagrado no Recurso Extraordinário 268.586-1/SP, em processo originado pela lavratura de auto de infração contra o “adquirente” (recorrente), em importação realizada por sua conta e ordem. Na hipótese analisada, a importadora estava sediada no Estado do Espírito Santo, para o qual havia sido recolhido o ICMS-Importação, e o adquirente/destinatário das mercadorias no Estado de São Paulo. No julgamento do recurso extraordinário restou consignado que o Estado de São Paulo tinha legitimidade constitucional para exigir o ICMS incidente na importação, sendo relevante mencionar a manifestação do Ministro Cezar Peluso, que acompanhou o voto do relator:

*“4. A questão é constitucional e radica-se na interpretação da cláusula final do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição da República (...).*

*(...)*

*O termo destinatário, contido no trecho final do art.155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, deve ser lido e interpretado em consonância com o preceito que, nesse mesmo texto, combinado com o disposto no inc. II do caput do art. 155, outorga ao Estado competência para instituir ICMS na importação. ou seja, destinatário da mercadoria é quem figura como contraente no negócio jurídico que dá origem à operação material de importação, seja esta realizada diretamente, seja por intermédio de terceiro, como, p. ex., de prestador de serviço, trading, etc.*

*(...)*

*O decisivo é saber a quem, segundo o teor do negócio jurídico subjacente ao ato material da importação, é destinada a mercadoria que o próprio adquirente ou, por ele, terceiro traz do exterior. Isto é, quem adquire a mercadoria à importação.*

*(...)*

*O destinatário é, pois, sem sombra de dúvidas, para efeitos de incidência do ICMS na importação, a ora recorrente. **A emissão de notas fiscais de saída pela empresa importadora (...) e o errôneo recolhimento do imposto ao Estado do Espírito Santo não desnaturam o negócio jurídico realizado entre a recorrente e o exportador.** A importadora foi só intermediária na aquisição, não destinatária da mercadoria.*

*(...)*

*5. Cumpre apurar então, no caso, quem é, na acepção designada, o destinatário da mercadoria, se a importadora domiciliada no Espírito Santo, ou a recorrente com domicílio em São Paulo*

*É ponto incontroverso, na causa, que a empresa (...) atuou como mera consignatária na importação destinada à recorrente a título de compradora da mercadoria no exterior.*

*(...)*

*6. O Estado de São Paulo, ora recorrido, tem, portanto, legitimidade constitucional para exigir o ICMS incidente na importação, razão por que nego provimento ao recurso.”*

Tendo em vista o acima exposto, para que seja aplicável os benefícios do regime especial previsto na Lei nº 1.473/05, é necessário que o real destinatário (adquirente de



## PARECER Nº. 254/2019/GETRI/CRE/SEFIN

mercadoria importada por sua conta e ordem) seja contribuinte estabelecido no Estado de Rondônia e beneficiário de Termo de Acordo firmado com base na referida lei.

Outro ponto a ser esclarecido, relativo à Lei nº 1.473/05, é a base de cálculo e alíquota aplicável nas saídas interestaduais (para inclusão na referida base) promovidas pelos estabelecimentos beneficiários do regime especial previsto na referida lei, tendo em vista o diferimento do imposto devido pelo contribuinte em razão da importação de mercadorias do exterior, conforme previsão do art. 5º da referida lei pelo qual:

*Art. 5º. Fica diferido para o momento das saídas abrangidas pelo artigo 1º desta Lei ou seu parágrafo único, conforme previsto em Termo de Acordo celebrado, conforme dispõe o inciso IV do artigo 2º desta Lei, o imposto devido pelo contribuinte em função da importação de mercadorias do exterior.*

Inicialmente, sobre a composição da base de cálculo do ICMS-Importação, esclarecemos que, pela regra geral, todo o gasto financeiro despendido pelo contribuinte, em decorrência da importação de determinada mercadoria, deve compor a base de cálculo do ICMS, o inclusive o montante relativo ao próprio imposto.

Assim, a composição da base de cálculo do ICMS será o valor da mercadoria – constante na Declaração de Importação – acrescido (somado) dos valores do II, IPI (relativo à importação), IOF e quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras (art. 18, V c/c art. 19, Lei 688/96); sobre esse subtotal, deve ser computado o montante do próprio imposto, além de seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição (art. 18, §1º, I e II, “a”, Lei 688/96).

Esclarecemos também que, na hipótese de importação por contribuinte do ICMS estabelecido no Estado de Rondônia, não detentor do Termo de Acordo (Lei 1.473/05), o imposto será lançado e pago por ocasião do desembarço aduaneiro, sujeitando-se à alíquota interna, e o valor pago “*tornar-se-á torna crédito fiscal para apropriação em conta-gráfica em contrapartida a débito fiscal decorrente de sua posterior saída interna ou interestadual (art. 2º, parágrafo único, I; art. 8º, parágrafo único, I; art. 17, IX, §§ 2º e 3º; Lei 688/96)*”.

Tratando-se de empresa detentora do regime especial previsto na Lei nº 1.473/05, cujo imposto decorrente da importação é diferido para o momento da posterior saída interestadual, ressaltamos que a base de cálculo do imposto decorrente desta saída não poderá ser inferior à base do ICMS-Importação. Assim, na saída interestadual de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, a base de cálculo será o valor da operação (art. 17, I c/c art. 18, I, ambos da Lei 688/96), não podendo, no entanto, ser inferior à base de cálculo da apuração do ICMS-Importação – caso não houvesse o diferimento deste.

Quanto à alíquota a ser utilizada para fins de aplicação do art. 18, §1º, inciso I da Lei nº 688/96, replicado pelo art. 17, inciso I, do RICMS/RO – o qual prevê que o montante do próprio imposto deve integrar sua base de cálculo – cumpre-nos verificar o disposto no art. 5º da Lei 688/96, pelo qual:

*Art. 5º. Ocorre o diferimento nos casos em que o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação forem transferidos para etapa ou etapas posteriores.*

Trata-se, pois, de diferimento, hipótese em que não só o pagamento, como o próprio lançamento do imposto fica diferido para o momento da saída interestadual, razão pela



## PARECER Nº. 254/2019/GETRI/CRE/SEFIN

qual a alíquota a ser aplicada – para inclusão do montante do próprio imposto na base de cálculo – será a utilizada nesta operação (e não a alíquota interna).

Assim, deverá o contribuinte beneficiado com o Termo de Acordo utilizar a alíquota interestadual aplicável às operações com mercadorias importados do exterior, seja de 4% (quatro por cento), conforme estabelecido pela Resolução do Senado nº 13/2012, ou de 12% (doze por cento), nos termos da Resolução do Senado nº 22/89, a depender da leitura das cláusulas segunda e terceira do Convênio ICMS nº 38/2013, que estabelecem:

**Cláusula segunda:** *A alíquota do ICMS de 4% (quatro por cento) aplica-se nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que, após o desembaraço aduaneiro:*

*I - Não tenham sido submetidos a processo de industrialização;*

*II - Ainda que submetidos a processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).*

**Cláusula terceira:** *Não se aplica a alíquota do ICMS de 4% (quatro por cento) nas operações interestaduais com:*

*I - Bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, definidos em lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior - CAMEX - para os fins da Resolução do Senado Federal nº 13/2012;*

*II - Bens e mercadorias produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e as Leis nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.176, de 11 de janeiro de 2001, e 11.484, de 31 de maio de 2007;*

*III - Gás natural importado do exterior.*

Dessa forma, amoldando-se a saída interestadual de bens e mercadorias importadas do exterior à cláusula segunda, e não configurando uma das exceções previstas na cláusula terceira, será utilizada a alíquota de 4% para fins do art. 18, §1º, I da Lei 688/96. Por outro lado, configurada uma das exceções previstas na cláusula terceira, deve-se aplicar a alíquota de 12% (origem na Região Norte). Por fim, do valor do imposto devido e apurado nos termos estabelecidos, poderá ser deduzido até 85% (oitenta e cinco por cento) a título de crédito presumido, consoante art. 1º da Lei 1.473/05.

### 1. CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, conclui-se que:

- 1) O estabelecimento situado em Rondônia, ainda que detentor de Termo de Acordo firmado com base na Lei nº 1.473/05, não poderá se valer dos benefícios do referido regime especial ao promover importação por conta e ordem de terceiro, quando este estiver estabelecido em outro Estado, uma vez que, neste caso, o ICMS referente à importação é devido ao Estado do real adquirente/destinatário da mercadoria, aplicando-se, pois, as normas deste em relação ao imposto.
- 2) O estabelecimento situado em Rondônia, ainda que detentor de Termo de Acordo firmado com base na Lei nº 1.473/05, não poderá se valer dos benefícios do referido regime especial ao promover importação por conta e ordem de terceiro,



## PARECER Nº. 254/2019/GETRI/CRE/SEFIN

quando este (adquirente) estiver estabelecido em Rondônia e não for detentor do Termo de Acordo, uma vez que os benefícios da Lei 1.473/05 somente se aplicam quando o real adquirente (destinatário da mercadoria) for beneficiário do regime especial de que trata a referida lei.

- 3) Para o detentor do Termo de Acordo celebrado com base na Lei 1.473/05, a base de cálculo do imposto devido pela saída interestadual de mercadoria importada do exterior deverá ser apurada conforme o disposto no art. 18 da Lei 688/96, não podendo, no entanto, ser inferior à base de cálculo do ICMS-Importação, caso este não houvesse sido diferido.
- 4) Assim, deve compor a base de cálculo todo o custo financeiro dispendido pelo estabelecimento adquirente de mercadoria importada do exterior, qual seja: valor da mercadoria – constante na Declaração de Importação – acrescido dos valores do II, IPI (este relativo à importação), IOF e quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras (art. 18, V c/c art. 19, Lei 688/96); sobre esse subtotal, deve ser computado o montante do próprio imposto, além de valores correspondentes a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição (art. 18, §1º, I e II, “a”, Lei 688/96).
- 5) A alíquota a ser aplicada, para fins de inclusão do montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS devido nas saídas interestaduais, será de 4% ou 12% (e não a alíquota interna de Rondônia) – conforme as condições previstas nas cláusulas estabelecidas no Convênio ICMS nº 38/2013 (artigos 175 e 176, do Anexo X do RICMS/RO).

**É o Parecer.**

**À consideração superior.**

Porto Velho - RO, 13 de maio de 2019.

\_\_\_\_\_  
**Nádja Pereira Sapia**

Auditora Fiscal de Tributos Estaduais  
Matrícula 300151157

\_\_\_\_\_  
**José da Silva de Souza**

Auditor Fiscal de Tributos Estaduais  
Matrícula 300049361

De acordo:

\_\_\_\_\_  
**Amarildo Ibiapina Avarenga**  
Gerente de Tributação

- 1) Aprovo o presente Parecer;
- 2) Notifique-se a parte interessada.

\_\_\_\_\_  
**Antônio Carlos Alencar do Nascimento**  
Coordenador Geral da Receita Estadual