

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

JACQUELINE MARGUTTI DOS SANTOS

DO ICMS INCIDENTE SOBRE AS IMPORTAÇÕES

DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2019

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

JACQUELINE MARGUTTI DOS SANTOS

DO ICMS INCIDENTE SOBRE AS IMPORTAÇÕES

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em **Direito Tributário**, sob a orientação do Prof., Dr. - **Charles William Mcnaughton**.

SÃO PAULO

2019

Banca Examinadora

DEDICATÓRIA

A Deus. Aos meus pais, maior fonte de amor, admiração e cuidado existentes. A minha irmã grande incentivadora de toda a minha jornada e ao pequeno Bernardo que alegra nossas vidas com sua doçura.

RESUMO

O objetivo do presente trabalho apresentado para obtenção do título de especialista em Direito Tributário é analisar os aspectos do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços incidente sobre as importações, haja vista a importância do referido tributo na esfera econômica dos Estados. O presente trabalho monográfico tem início com uma análise acerca da evolução legislativa do tributo e posteriormente a análise da criação do ICMS incidente sobre as importações. Para a efetividade do estudo foram observadas as legislações que tratam da matéria, tanto no âmbito constitucional como na esfera infraconstitucional. Foram analisados também os entendimentos existentes no meio doutrinário e na jurisprudência dos tribunais estaduais e nas cortes supremas acerca das controvérsias apresentadas nos aspectos da regra matriz de incidência tributária. Conforme será observado na presente monografia, os tribunais superiores, sempre em conformidade com a Constituição Federal, apresentaram soluções legais para os impasses legislativos existentes na tributação das importações pelo imposto sobre circulação de mercadorias e serviços.

Palavras-chave: imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Importação. Regra matriz de incidência tributária. Constituição Federal.

ABSTRACT

The objective of the present paper to obtain the title of specialist in Tax Law is to analyze the aspects of the tax on the circulation of goods and services incident on imports, given the importance of said tax in the economic sphere of the States. The present monographic work begins with an analysis of the legislative evolution of the tax and later the analysis of the creation of ICMS on imports. For the effectiveness of the study were observed the laws that deal with the matter, both in the constitutional scope as in the infraconstitutional sphere. We also analyzed the existing understandings in the doctrinal environment and in the jurisprudence of the state courts and in the supreme courts on the controversies presented in the aspects of the tax incidence matrix rule. As will be observed in this monograph, the higher courts, always in accordance with the Federal Constitution, presented legal solutions to the existing legislative impasses in the taxation of imports by the tax on the circulation of goods and services.

Keywords: Tax on the movement of goods and services. Import. Matrix rule of tax incidence. Federal Constitution.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
CAPÍTULO I - A ANÁLISE LEGISTAIVA DO TRIBUTO	10
1.1 – Evolução Normativa Do Icms.....	10
1.2 – Origem Histórica Do Icms Importação.....	13
1.3 – Previsão Legal Do Icms.....	18
CAPÍTULO II – ELABORAÇÃO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO	20
2.1 – Regra matriz de incidência tributária do icms operações mercantis.....	20
2. – Regra matriz de incidência tributária do icms importações.....	25
2.2.1 – Critério material.....	25
2.2.2 – A incidência do ICM – Importação nas operações de leasing.....	26
2.2.3 – Critério espacial.....	32
2.2.4 – Critério temporal.....	32
2.2.4 – Critério pessoal.....	34
2.2.5.1 – Sujeito ativo.....	34
2.2.5.2 – Sujeito passivo.....	39
2.2.5.3 – Importação de mercadoria por pessoa física localizada no estado de São Paulo.....	43
2.2.6 – Critério quantitativo.....	44
2.2.6.1 – Base de cálculo.....	44
2.2.6.2 – Alíquota.....	47
CAPÍTULO III – DAS ISENÇÕES	48
3 – As isenções previstas para o icms incidente sobre as importações.....	48
3.1 – ICMS na importação de bens de capital sem simular produzido no país.....	48

3.2 – ISENÇÃO AUTORIZA A CONCESSÃO DE ISENÇÃO DO ICMS NA IMPORTAÇÃO DE MEDICAMENTO DESTINADO A TRATAMENTO DE CÂNCER, QUANDO REALIZADO POR PESSOA FÍSICA.....	49
--	----

CAPÍTULO IV – DIFERENCIAÇÃO ENTRE OS TRIBUTOS.....	51
4 – ANÁLISE ACERCA DAS DIFERENÇAS ENTRE O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – II – E O ICMS INCIDENTE SOBRE AS IMPORTAÇÕES.....	51
CONCLUSÃO.....	54
REFERÊNCIAS.....	56

INTRODUÇÃO

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, nos termos do artigo 155, II da Constituição Federal, é tributo de competência estadual, sendo conferido aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que iniciadas no exterior.

O ICMS é um tributo complexo e no presente trabalho, em que pese ser descrita a regra matriz de incidência tributária do ICMS-Mercadorias, iremos tratar apenas daquele incidente sobre as importações.

A instituição do ICMS sobre as importações se deu em momento posterior à instituição do ICM, conforme será verificado através da evolução legislativa do tributo. De sua criação até os dias atuais muitas alterações ocorreram, sendo, por vezes muitas controversas, como a que permitiu a tributação de mercadorias adquiridas por pessoa física sem intuito comercial.

De toda forma conclui-se que, em virtude do montante arrecadado, haja vista a vasta gama de operações envolvendo a circulação de mercadorias e serviços, sua relevância na ordem tributária e financeira é incontestável, razão pela qual será analisada no presente trabalho a incidência do tributo e as principais controvérsias acerca do tributo.

CAPÍTULO I – A ANÁLISE LEGISTIVA DO TRIBUTO

1.1 Evolução normativa do ICMS

As origens históricas do imposto atualmente conhecido como imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) remonta ao imposto sobre vendas e consignações (IVC) criado Lei nº 4.625 de 31/12/1922, como reprodução do modelo francês e alemão.

O aludido imposto era cumulativo e incidia sobre as vendas das mercadorias em geral e foi instituído com a finalidade de facilitar o desconto das faturas de vendas dos comerciantes nos bancos. O mencionado imposto encontra-se previsto na Constituição Federal de 1934 que em seu artigo 8º determinava:

Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

(...)

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

Já com a Constituição Federal de 1946 foi inserido no sistema jurídico o conhecido princípio da capacidade contributiva, quem em seu artigo 202 previa que os tributos teriam caráter pessoal e seriam graduados conforme a capacidade contributiva do contribuinte, sendo este princípio estendido ao IVC.

Com a Emenda Constitucional nº 18 de 01/12/1965 o IVC foi substituído pelo ICM, adotado, inicialmente, com alíquota única de 15%. A Emenda Constitucional nº 18/65, não inovou quanto à instituição do tributo em questão mas apenas modificou o fato gerador do tributo, razão pela qual o ICM é o mesmo tributo que o IVC. Não obstante a Emenda Constitucional nº 18/65, introduziu no sistema tributário o princípio da não-cumulatividade.

A mesma estrutura foi mantida com a Constituição Federal de 1967 que trouxe a previsão da competência dos Estados e do Distrito Federal para decretar impostos sobre operações relativas a circulação de mercadorias – ICM e assim previa em seu artigo 24:

Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:
 (...)

 II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.
 (...)

 § 4.º A alíquota do imposto a que se refere o n.º II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro.

 § 5.º O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados no exterior.

Veja-se que a partir da análise do artigo acima reproduzido é possível identificar o critério material do ICM, qual seja, promover “*operações relativas à circulação de mercadorias.*”

Já a Constituição Federal de 1969, alterou os dizeres na norma, sendo preservado o princípio da uniformidade de alíquotas conforme abaixo transcrito:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 (...)

 II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.
 (...)

 § 5.º A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação.

Contudo, o texto constitucional sofreu algumas alterações sendo que sua redação definitiva somente ocorreu com a Emenda Constitucional nº 23 de 01/12/1983. A referida norma inseriu no âmbito constitucional a previsão para tributação pelo ICM das mercadorias importadas.

Diante de nova previsão muitos contribuintes se insurgiram contra a alteração legislativa alegando a ausência do fato gerador. Isto porque a incidência do ICM estaria vinculada à ocorrência da realização de operação mercantil e no caso da importação de bens, tal ato de mercancia ocorreria em outro país, razão pela qual não seria possível a tributação da aludida operação pelo ICM.

Levada a questão ao poder judiciário, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela impossibilidade da tributação, salvo na hipótese de importação realizada por comerciante, produtor ou industrial.

A Constituição Federal de 1988 trouxe mudanças significativas na medida em que alterou a incidência do ICM com a inclusão das prestações de serviço e comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, antes de competência federal, e as operações com energia elétrica e combustíveis, conforme abaixo transcrito:

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;

Veja-se que a essência do ICM foi mantida na medida em que há previsão da tributação das operações relativas à circulação de mercadorias, assim como previa a Constituição Federal de 1967. Logo, conclui-se que a atual Carta Magna ampliou a regra matriz de incidência tributária do tributo, estendendo sua materialidade para 5 hipóteses diferentes. Nesse sentido vale trazer ao presente estudo o entendimento do jurista Roque Antonio Carrazza¹:

A sigla "ICMS" alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre operações mercantins (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transportes interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 13ed, São Paulo: Malheiros, 2009, p.34.

hipóteses de incidência de bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

Conforme retratado, o critério material da regra matriz de incidência tributária não sofreu significativa alteração com a Constituição Federal, no entanto as disposições acerca da sujeição passiva merecem maior atenção uma vez que na redação do inciso II do artigo 155 do novo texto constitucional foram retirados os termos produtores, industriais e comerciantes. Para ilustrar de forma mais cristalina a diferença segue a redação das normas acerca do imposto nas Constituições de 1967 e 1988:

Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:
(...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

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;

O novo texto constitucional, através da elaboração do ICMS manteve a estrutura do ICM, e os sujeitos passivos, sendo incluídos os produtores, industriais e os comerciantes.

1.2 Origem histórica do ICMS Importação

Na Constituição Federal de 1967 o imposto sobre a circulação de mercadoria – ICM – continha previsão no artigo 24, inciso II, mediante a redação a seguir transcrita:

Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:
(...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

Veja-se que não havia disposição a respeito da incidência do tributo na importação de mercadorias, sendo que a previsão da tributação de mercadorias

importadas pelo ICMS foi inserida no ordenamento jurídico através do Decreto-Lei nº 406/1968, que em seu artigo 1º assim previa:

Art 1º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

(...)

II - a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento;

Em que pese a alteração da Constituição Federal de 1967 pela Emenda Constitucional nº 01/1969, não houve previsão constitucional para a tributação das mercadorias oriundas do exterior, sendo que a inserção do tributo na Constituição Federal ocorreu somente com a Emenda Constitucional nº 23/1983, que inseriu o §11 no artigo 23 da Constituição Federal, que passou a ter a seguinte redação:

Parágrafo 11 – O imposto a que se refere o item II incidirá, também sobre a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo do estabelecimento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 23, de 1983)

Após a referida emenda foi lançada a Constituição Federal de 1988, que prevê expressamente a tributação de circulação de mercadorias importadas conforme se observa da análise do artigo 155, II da Carta Magna, que originariamente continha a seguinte redação:

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;

(...)

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

(...)

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;

Da análise do dispositivo original acima retratado, que o ICMS era dirigido às mercadorias importadas ou, ainda, aos bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento ou consumo. Ou seja, tudo o que não estava inserido no conceito

de mercadoria ou bem destinado a consumo ou ativo fixo de estabelecimento estaria fora do alcance do tributo.

Ocorre que, os Estados começaram a realizar a cobrança do tributo nas importações feitas por pessoas físicas e por pessoas jurídicas que prestavam serviços, razão pela qual estas se insurgiram face à cobrança sustentando a ilegitimidade da mesma. Apontaram ainda o fato de não serem contribuintes do imposto, assim como o fato de as pessoas físicas ou jurídicas prestadoras de serviço não serem capazes de importar mercadoria, já que esta operação tem como finalidade a operação de compra e venda mercantil.

A discussão travada foi levada à Corte Suprema que decidiu favoravelmente às pessoas físicas e pessoas jurídicas prestadoras de serviços, sob o fundamento de que para a incidência do ICMS na importação seria necessário ocorrer alguma operação mercantil, conforme se observa da ementa do recurso extraordinário nº 185.789-7/SP, conforme abaixo transcrito:

O TRIBUNAL, POR MAIORIA, NÃO CONHECEU DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, VENCIDO O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO (RELATOR). VOTOU O PRESIDENTE. REDIGIRÁ O ACÓRDÃO O SENHOR MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA. AUSENTES, JUSTIFICADAMENTE, O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO, E, NESTE JULGAMENTO, O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal foi efetivado através dos dizeres contido na Súmula 660, que assim preconiza:

Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

Ato contínuo foi realizada a alteração no texto contitucional referente á alínea a do inciso IX do § 2º do artigo 155, mediante a aprovação da Emenda Constitucional nº 33/2001 que passou a ter a seguinte redação:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 (...)
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 (..)

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 pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

A nova redação ultrapassou os limites proferidos na decisão do Supremo Tribunal Federal, haja vista a inclusão das pessoas físicas e jurídicas como sujeito passivo, ainda que não contribuinte habitual do tributo.

Não obstante as alterações efetuadas pela Emenda Constitucional nº 33/2001, a discussão foi levada à Corte Suprema que reconheceu a repercussão geral da matéria nos autos do recurso extraordinário nº 594.996-6/RS, sendo este julgado em 28/06/2016, nos termos abaixo transcritos:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTO MÉDICO. NÃO CONTRIBUINTE. EC 33/2001. CRIAÇÃO DE NOVA LEGISLAÇÃO. NECESSIDADE. RE 439.796. AGRAVO REGIMENTAL QUE VISA TÃO SOMENTE REDISCUTIR MATÉRIA JÁ ANALISADA. RECURSO MANIFESTAMENTE IMPROCEDENTE. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

(...)

Nesse contexto, verifico que o acórdão recorrido está em perfeita sintonia com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, fixada no julgamento do RE 439.796 (Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ-e de 17/03/2014), no sentido de ser possível a incidência de ICMS sobre a operação de importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001, condicionada, entretanto, às modificações pertinentes na legislação infraconstitucional, não havendo que se falar, assim, em “constitucionalização superveniente” da legislação federal ou local anterior à referida emenda.

Por fim, depreende-se que para a análise do ICMS sobre as importações imperioso que esta deve ser feita mediante os dizeres da legislação vigente, qual seja, o artigo 155, § 2º, inciso IX, “a”, da Constituição Federal com as alterações provocadas pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

1.3 Previsão legal do ICMS

A Constituição Federal de 1988 deu uma nova feição ao instituto das leis complementares, que não se sujeitam aos interesses dos parlamentares estaduais.

O texto constitucional dispõe expressamente sobre as matérias que poderão ser alvo de lei complementar.

No âmbito do Direito Tributário, o artigo 146 da Carta Magna estabelece quais ocasiões serão amparadas pela lei complementar, veja-se:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Com as alterações no âmbito do ICMS promovidas pela Constituição Federal de 1988, ampliando sua hipótese de incidência e a arrecadação, por consequência,

foi retirada da competência da União Federal para a cobrança dos impostos como combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, serviços de transporte interestadual e comunicações.

O ICMS é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo previsto na Constituição Federal de 1988 a edição de lei complementar para sua regulamentação, tendo em vista que os dispositivos do texto constitucionais são amplos. Com a finalidade de atender as determinações previstas nos artigos 146 e 155, §2º, XII, da Constituição Federal foi criada a Lei Complementar nº 87/96, vulgarmente denominada como Lei Kandir, em decorrência do processo legislativo ter sido iniciado pelo deputado federal Antônio Kandirian.

Contudo insta salientar que, até a edição da Lei Complementar nº 87/96, a matéria foi regida pelo Convênio ICM nº 66/88, razão pela qual a aludida lei tem fundamento o artigo 155, §2º, XII da Carta Magna e secundariamente o artigo 34, §8º do ADCT e do Convênio ICM nº 66/88. Através da referida legislação foi tratada de forma específica e que juntamente com o conjunto de leis ordinárias estaduais dão forma à tributação do ICMS.

CAPÍTULO II – ELABORAÇÃO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO

2.1 Regra matriz de incidência tributária do ICMS operações mercantis

A regra matriz de incidência tributária é um instrumento de estudo criado por Paulo de Barros Carvalho sendo classificada como uma norma de conduta geral e abstrata, que delimita a ocorrência da norma tributária em sentido estrito, que define a incidência do tributo.

A partir da análise da regra matriz de incidência tributária é possível verificar a ocorrência ou não da incidência fiscal, composta pelo antecedente e consequente. O antecedente da regra matriz de incidência tributária aponta a descrição do fato jurídico tributário através dos critérios material, espacial e temporal. Já o consequente prescreve os sujeitos da obrigação tributária pelo critério pessoal assim como a quantifica mediante o critério quantitativo que estabelece a base de cálculo e a alíquota aplicável. Nesse momento vale apontar a conceituação da estrutura da regra matriz de incidência tributária elaborada por Paulo de Barros Carvalho conforme abaixo reproduzido.

A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal.

(...)

Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.

(...)

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativo. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.²

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. p. 239.

Pois bem, neste tópico cuidemos de identificar a regra matriz de incidência tributária do ICMS incidente sobre as mercadorias.

O critério material nos dizeres de Geraldo Ataliba³ “*é a imagem abstrata de um fato jurídico*” sendo composto por um verbo seguido de seu complemento. No caso do ICMS, o critério material é realizar operações relativas à circulação de mercadorias. Nota-se a existência de um verbo, qual seja “realizar” e seu complemento. Veja-se que o critério material pode ser identificado pelo comando delineado no artigo 155, II, da Constituição Federal.

Já o critério espacial é a delimitação territorial de onde deva ocorrer o fato descrito no critério material, sendo que no caso do ICMS – operações mercantis está estabelecido no artigo 11, §3º, inciso I da Lei Complementar 87/96, que assim prevê:

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:

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;
- h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

Acerca do critério espacial do ICMS importante destacar as considerações feitas por Paulo de Barros Carvalho:

³ ATALIBA, GERALDO. Hipótese de incidência Tributária. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.107.

Por fim, exações do estilo do IPI ou do ICMS apresentam pequena participação elaborativa, no que tange ao fator condicionante de espaço. Seja qual for o lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma, dão-se por propagados seus legítimos efeitos, não havendo falar-se de pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas. O critério espacial coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de vigência territorial da lei.⁴

O critério temporal é aquele utilizado para identificar o momento da realização do fato jurídico tributário. Nas palavras de Paulo de Barros de Carvalho⁵ é *“o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito.”*

Na hipótese do ICMS sobre operações mercantis temos que o critério temporal é identificado pela saída da mercadoria do estabelecimento comercial, produtor ou industrial, sendo que este não está contido explicitamente no Texto Constitucional, mas sim na Lei Complementar, por prerrogativa constitucional, conforme se nota da transcrição do artigo 12 da Lei nº 87/96:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Pois bem, verificadas os critérios constantes do antecedente passaremos à análise do consequente da regra matriz de incidência tributária, que nada mais é do que o instrumento que regula a conduta descrita através do antecedente, impondo direitos e obrigações aos indivíduos envolvidos no fato jurídico tributário, sendo composto pelos critérios pessoal e quantitativo. Acerca do conceito do consequente da norma segue o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho⁶:

Se a hipótese, funcionando como descritor, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o consequente, como prescritor, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.

⁴ Op.Cit. p.264.

⁵ Op.Cit. p.266.

⁶ Op.Cit. p.284

Através da análise do critério pessoal torna-se possível a identificação dos sujeitos da obrigação tributária, quais sejam o sujeito ativo e o sujeito passivo.

O sujeito ativo é aquele que possui o direito de exigir a prestação pecuniária. No direito tributário o sujeito ativo geralmente é pessoa jurídica de direito público. Nesse sentido prescreve o artigo 119 do Código Tributário Nacional:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

No caso do ICMS – operações mercantis o sujeito ativo é a unidade federativa responsável pela instituição e cobrança do tributo, decorrente da competência constitucionalmente atribuída.

O sujeito passivo é aquela pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado de quem é exigido o pagamento do tributo, em conformidade com o artigo 121 do Código Tributário Nacional, conforme abaixo transcrito:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No tocante ao ICMS – Operações Mercantis iremos nos ater somente ao contribuinte que é aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador nos termos do artigo acima reproduzido, dada a finalidade do presente trabalho, qual seja, a análise do ICMS sobre as importações.

Com a finalidade de delimitar o sujeito passivo do ICMS – operações mercantis, o artigo 4º da Lei nº 87/96 diz 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.

Por fim, é chegada a hora de analisarmos o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária do ICMS – operações mercantis. O critério quantitativo fornece aos sujeitos da obrigação tributária a quantia devida do tributo, através de dois elementos, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota. Nesse sentido segue o ensinamento de Geraldo Ataliba⁷ acerca da matéria:

Não basta para a fixação do *quantum debeatur* a indicação legal da base imponible. Só a base imponible não é suficiente para a determinação *in concreto* do vulto do débito tributário, resultante de cada obrigação tributária.

A lei deve estabelecer outro critério quantitativo que – combinado com a base imponible – permita a fixação do débito tributário, decorrente de cada fato imponible. Assim, cada obrigação tributária se caracteriza por ter certo valor, que só pode ser determinado mediante a combinação de dois critérios numéricos: a base imponible e a alíquota.

A base de cálculo deverá conter relação com o fato gerador e respeitar o princípio da capacidade contributiva, Nos termos do § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, razão pela qual no ICMS a base de cálculo está intimamente ligada com o poder de compra do adquirente ou do consumidor final. Nesse sentido vale destacar o ensinamento de Geraldo Ataliba⁸:

A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita da h.i. (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i; é propriamente uma medida sua.

O aspecto material da h.i é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão a uma expressão numérica. A coisa posta na materialidade da h.i é sempre passível de mediação.

Em conformidade com o artigo 8º da Lei nº 87/96 a base de cálculo do ICMS – operações mercantis será o valor da operação que deu ensejo à saída das mercadorias.

A alíquota é o elemento que, juntamente com a base de cálculo dá compostura numérica ao tributo cobrado. Na hipótese do ICMS – operações mercantis é um percentual fixo de 17% (dezessete por cento).

⁷ ATALIBA, Geraldo, Hipótese de incidência tributária. 6ª ed, 4ª tiragem, São Paulo, Editora Malheiros Ltda., 2003, p. 114-115.

⁸ Op.cit., p. 108.

Dado o objeto do presente trabalho, será analisada a regra matriz de incidência tributária no caso do ICMS incidente sobre as importações.

2.2 Regra matriz de incidência tributária do ICMS importação

2.2.1 Critério material

De acordo com a previsão constitucional do ICMS, delineada no artigo 155, II, haverá incidência do imposto na circulação de mercadorias ainda que esta tenha se iniciado no exterior. Desta feita, tem-se que o ICMS que incide sobre a importação de bens e mercadorias tem como remissa a realização de negócio jurídico que tenha como consequência a transmissão de propriedade do detentor localizado no exterior para um adquirente, localizado em território nacional.

Nesse contexto infere-se que o critério material presente no ICMS importação consiste no fato de importar bens ou mercadorias do exterior, sendo entendido como importar a atividade de adquirir um bem no exterior e fazê-lo adentrar no país, configurando assim a circulação de mercadorias. Acerca do núcleo do critério material reprisam-se as palavras do Ministro Joaquim Barbosa, que entendeu que somente o fato de importar mercadorias não demonstraria a incidência do tributo, sendo necessária o ingresso do bem no território nacional, veja-se:

A parte final do artigo transcrito estabelece a competência para arrecadação do ICMS incidente sobre operações de importação com base no princípio da territorialidade, cabendo interpretar a expressão destinatário da mercadoria, bem ou serviços. Como a hipótese de incidência do ICMS, nessa modalidade, é a operação de circulação de bem amparada por importação, o destinatário a que alude o art. 155, § 2º, IX da Constituição Federal é o jurídico, isto é, o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade do bem, o importador-adquirente. A noção se contrapõe à idéia do destinatário da mera remessa física do bem. (STF; RE nº 405.457- SP; Relator Ministro Joaquim Barbosa; órgão Julgador: Segunda Turma: Data de julgamento: 04-12-2009)

Ainda no sentido de que a ocorrência do fato gerador depende da internacionalização do bem, o Supremo Tribunal Federal editou a súmula 577, que assim reza:

Súmula 577 – Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do Imposto de Circulação de Mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador.

A positivação do critério material encontra-se no artigo 2º, §1º, I, da Lei Complementar nº 87/1996, que assim dispõe:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

Demonstrado o critério material passa-se a análise do critério espacial.

2.2.2 A incidência do ICM – Importação nas operações de leasing

Conforme já apontado a tributação pelo ICMS das mercadorias importadas foi inserida em nosso ordenamento jurídico através da Emenda Constitucional 23/83 sendo a incidência do ICMS sobre as importações envolvendo operações de arrendamento mercantil – *leasing* – foi objeto de muita discussão. Primeiramente, imperioso tecer breves considerações acerca do contrato de *leasing*.

O contrato de *leasing* é aquele realizado entre uma pessoa física ou jurídica com uma pessoa jurídica com a finalidade de utilização de determinado bem. No tocante à definição do contrato de *leasing* seguem as palavras de Carlos Roberto Gonçalves⁹:

Conforme ensinamento de Arnaldo Wald, o “leasing, também denominado na França ‘crédit bail’ e na Inglaterra ‘hire-purchase’, é um contrato pelo qual uma empresa, desejando utilizar determinado equipamento ou um certo imóvel, consegue que uma instituição financeira adquira o referido do bem, alugando-o ao interessado por prazo certo, admitindo-se que, terminado o prazo locativo, o locatário possa optar entre a devolução do bem, a renovação da locação ou a compra pelo preço residual fixado no momento inicial do contrato.

(...)

Embora muito se assemelhe à locação, trata-se de uma fórmula intermediária entre a compra e venda e a locação. É, na realidade, um contrato complexo, um misto de financiamento, promessa de compra e venda e locação, regulado pela Lei n. 6.099, de 12 de setembro de 1974

⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro, contratos e atos unilaterais. 15ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. p. 694/695.

(Lei do Arrendamento Mercantil), que dispõe sobre o tratamento tributário dessa espécie de operação financeira.

(...)

A referida lei, malgrado a preocupação com o aspecto fiscal, definiu a nova modalidade como o negócio jurídico realizado entre uma pessoa jurídica (arrendadora) e uma pessoa física ou jurídica (arrendatária), cujo objeto é a locação de bens adquiridos pela primeira de acordo com as especificações fornecidas pela segunda e para uso desta (art.1º, parágrafo único, com a redação dada pela Lei n. 7.132/83).

Atualmente são previstas três modalidades de *leasing*, sendo elas o *leasing* operacional e *leasing* financeiro, delineados na resolução n. 2.309/96 do Banco Central, e o *leasing* back.

No *leasing* financeiro uma mercadoria é arrendada por uma pessoa jurídica, sendo que ao final deste o arrendatário tem a opção de compra do bem mediante pagamento do valor residual, assim como a renovação ou extinção do contrato. Já no *leasing* operacional o arrendador fornece ao arrendatário o direito de uso sobre o bem, provendo a manutenção do bem, sendo paga uma contraprestação acrescida do valor cobrado pelos serviços prestados e da margem de lucro. Por fim, na última modalidade de *leasing*, qual seja o *leasing* back, o arrendatário aliena um bem a uma instituição financeira que o arrenda de volta.

A tributação da operação de *leasing* passou a ser permitida mediante a alteração promovida pela Emenda Constitucional 33/01, que previu a incidência do ICMS sobre qualquer mercadoria independente de sua finalidade.

Veja-se que após a definição dos contratos de *leasing* é possível concluir que não há transferência da propriedade do bem e tampouco circulação jurídica da mercadoria, logo, não haveria a ocorrência do fato gerador delineado no artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar 87/96.

Ocorre que no contrato de *leasing* se verifica apenas a mera locação de bem móvel, sem transferência de titularidade entre as partes contratantes, razão pela qual não haveria incidência do ICMS. Veja-se que a mesma interpretação pode ser utilizada também para a importação através do *leasing* internacional, já que a não incidência do imposto independe da origem dos bens, sendo relevante apenas o fato de que não se realiza a operação de circulação de mercadoria.

A mera importação de mercadoria através de contrato de *leasing* não configura a hipótese de incidência do ICMS-Importação, sendo a entrada no país ou o desembaraço aduaneiro apenas o critério temporal da hipótese de incidência, e não o fato jurídico determinante para o critério material do tributo. Mesmo no ICMS-Importação, para que esteja configurada sua hipótese de incidência, imperiosa a operação jurídica de circulação de bens ou mercadorias, ou seja, a mudança de propriedade, o que não ocorre no leasing, já que verifica apenas a simples locação da mercadoria.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme julgamento de recurso especial julgado em sede de recurso repetitivo em 09/04/2010, é voltada pela não incidência do ICMS sobre operação de leasing em que não ocorra transferência de titularidade do bem. Nesse sentido segue o entendimento proferido nos autos do recurso especial nº 1131718, conforme abaixo reproduzido:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE AERONAVE MEDIANTE CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). NOVEL JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 155, INCISO IX, § 2.º, ALÍNEA "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. ARTIGO 3.º, VIII, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96.

1. O ICMS incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, desde que atinente a operação relativa à circulação desse mesmo bem ou mercadoria, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, ex vi do disposto no artigo 155, § 2º, IX, "a", da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional 33/2001 (exegese consagrada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 461.968/SP, Rel. Ministro Eros Grau, julgado em 30.05.2007, DJ 24.08.2007).

2. O arrendamento mercantil, contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas, não constitui operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS, sendo certo que "o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias" (RE 461.968/SP).

3. Ademais, revela-se apenas aparente a dissonância entre o aludido julgado e aquele proferido nos autos do RE 206.069-1/SP, da relatoria da Ministra Ellen Gracie, consoante se extrai da leitura do voto-condutor do acórdão da lavra do Ministro Eros Grau, verbis:

"E nem se alegue que se aplica ao caso o precedente do RE n. 206.069, Relatora a Ministra Ellen Gracie, no bojo do qual se verificava a circulação mercantil, pressuposto da incidência do ICMS.

Nesse caso, aliás, acompanhei a relatora. Mas o precedente disse com a importação de equipamento destinado ao ativo fixo de empresa, situação na

qual a opção do arrendatário pela compra do bem ao arrendador era mesmo necessária, como salientou a eminente relatora.

Tanto o precedente supõe essa compra que a eminente relatora a certo ponto do seu voto afirma: 'eis porque, em contraponto ao sistema da incidência genérica sobre a circulação econômica, o imposto será recolhido pelo comprador do bem que seja contribuinte do ICMS'. Daí também porque não se pode aplicar às prestadoras de serviços de transporte aéreo, em relação às quais não incide o ICMS, como foi decidido por esta Corte na ADI 1.600." (RE 461.968/SP).

4. Destarte, a incidência do ICMS, mesmo no caso de importação, pressupõe operação de circulação de mercadoria (transferência da titularidade do bem), o que não ocorre nas hipóteses de arrendamento em que há "mera promessa de transferência pura do domínio desse bem do arrendante para o arrendatário".

5. A isonomia fiscal impõe a submissão da orientação desta Corte ao julgado do Pretório Excelso, como técnica de uniformização jurisprudencial, instrumento oriundo do Sistema da Common Law, reiterando a jurisprudência desta Corte que, com base no artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar 87/96, propugna pela não incidência de ICMS sobre operação de leasing em que não se efetivou transferência da titularidade do bem (circulação de mercadoria), quer o bem arrendado provenha do exterior, quer não.

6. O Superior Tribunal de Justiça pode proceder ao juízo de admissibilidade do recurso especial adesivo reputado prejudicado, uma vez provido o agravo de instrumento contra a decisão denegatória de seguimento do recurso principal (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 791.761/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Sexta Turma, julgado em 05.02.2009, DJe 09.03.2009; AgRg no AgRg no REsp 969.880/SP, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 18.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 337.433/PR, Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Terceira Turma, julgado em 04.11.2003, DJ 01.12.2003; REsp 264.954/SE, Rel. Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Terceira Turma, julgado em 30.05.2001, DJ 20.08.2001; e REsp 93.537/SP, Rel. Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Terceira Turma, julgado em 04.12.1997, DJ 16.02.1998).

7. Recurso especial adesivo da empresa provido, restando prejudicado o recurso principal manejado pela Fazenda Nacional (que se dirige contra a base de cálculo do ICMS, determinada pelo Juízo a quo). Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

No entanto, na hipótese em que a mercadoria tenha sido importada através do *leasing* e destinada ao ativo fixo da empresa importadora, resta configurada a circulação mercantil, com a respectiva alteração de titularidade do bem, razão pela qual incide o tributo, conforme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça abaixo exposto:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ARTIGO 535 DO CPC.

INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. ICMS. IMPORTAÇÃO. LEASING.

BEM DESTINADO AO ATIVO FIXO DA EMPRESA. INCIDÊNCIA. ORIENTAÇÃO DA PRIMEIRA SEÇÃO/STJ. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC
2. O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 461.968/SP (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, DJe de 24.8.2007), ressaltou o acórdão proferido no RE 206.069/SP (Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 1º.9.2006), admitindo a incidência do ICMS quando há importação (sob o regime de contrato de leasing) de bem destinado ao ativo fixo da empresa, porquanto, nesta hipótese, é necessária a opção do arrendatário pela compra do bem, ficando caracterizada a circulação mercantil. Dessa forma, tratando-se de arrendamento mercantil acordado no exterior, deve incidir o ICMS quando o bem for destinado ao ativo fixo da empresa importadora. Incidência do óbice da Súmula 83/STJ.
3. Agravo regimental não provido.
(STJ; AgRg no AREsp 651954 / MG; Ministro Relator Mauro Campbell Marques; Segunda Turma; Julgado em 14/04/2015)

Todavia a exceção é na hipótese de locação de aeronaves, equipamentos e peças adquiridas por empresas de transporte aéreo, nos termos abaixo transcritos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPORTAÇÃO DE AERONAVE. ARRENDAMENTO MERCANTIL LEASING. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. ENTENDIMENTO FIRMADO NO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL 1.131.718/SP, SUBMETIDO AO REGIME DOS RECURSOS REPETITIVOS. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

1. É descabido o sobrestamento do recurso especial em decorrência do conhecimento da repercussão geral de matéria constitucional pelo STF, pois o art. 328-A do Regimento Interno daquela Corte determina o sobrestamento, tão somente, do juízo de admissibilidade dos Recursos Extraordinários e dos Agravos de Instrumento contra o despacho denegatório a eles relacionados.
2. A Primeira Seção, no julgamento dos EResp 783.814/RJ, da relatoria do Ministro Herman Benjamin, sessão de 15.9.2008, decidiu que, tratando-se de arrendamento mercantil acordado no exterior: i) deve incidir ICMS quando o bem for destinado ao ativo fixo; ii) com a exceção de que não deve incidir ICMS no caso de leasing de aeronaves, equipamentos e peças adquiridos por empresas de transporte aéreo, hipótese esta que cuida ser o caso dos autos.
3. Tal questão também foi julgada em sede de repetitivo por meio do paradigma REsp 1.131.718/SP, tendo-se reiterado o entendimento de que para a incidência do ICMS, mesmo em se tratando de importação, pressupõe-se operação de circulação de mercadoria (transferência da titularidade do bem), o que não ocorre nas hipóteses de arrendamento em que há "mera promessa de transferência pura do domínio desse bem do arrendante para o arrendatário", como é o caso de "arrendamento mercantil, contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas, não constitui operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS".
4. Agravo regimental não provido.
(STJ; AgRg no Ag 1319462 / RS; Ministro Relator Benedito Gonçalves; Primeira Turma; Julgado em 16/12/2010)

Vale apontar que que na hipótese de ser efetivada a compra ao final do contrato de leasing, a tributação ocorrerá ainda que não haja o intuito de revenda, sendo suficiente o intuito de circular a mercadoria ou bem de consumo, em virtude das disposições do artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, da Carta Magna, que diferencia o ICMS incidente sobre as importações e sobre as mercadorias em geral.

No tocante à operação de leasing de bens adquiridos do exterior pelo arrendatário, na maioria das vezes findado do prazo estipulado no contrato este tem a opção de devolvê-los ao arrendador no exterior ou efetuar a compra, sendo esta a única hipótese em que se transfere a titularidade do bem.

O referido posicionamento continua dominante no Supremo Tribunal Federal, conforme se observa no recurso extraordinário nº540.829-SP, que aponta como materialidade a circulação com mudança na titularidade da mercadoria, o que incoorre em simples leasing para importação de mercadoria, ou seja, mera locação de bem móvel, conforme abaixo transcrito:

Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre 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.

2. A alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda).

3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, Dje 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica.

5. *In casu*, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra.

6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, “a”, da CF/88.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Conclui-se, desta feita, que, foge à materialidade do ICMS incidente sobre as operações de importação através de mero *leasing* internacional, ocasião em que não há opção de compra, o que configura de mera locação de bem móvel sem a devida circulação jurídica configurada através da mudança na titularidade da mercadoria, não sendo suficiente para tanto a simples entrada da mercadoria em território nacional.

2.2.3. Critério espacial

O critério especial é utilizado para que seja possível identificar com clareza o local em que deve ocorrer o fato gerador, ou seja, para que um determinado fato seja alcançado pela incidência tributária é necessário que ele ocorra em um lugar determinado.

No tocante ao ICMS sobre as importações não há na Constituição Federal uma determinação específica de um determinado local para a ocorrência do fato tributável, razão pela qual o critério espacial do tributo será determinado através de legislação específica pelos Estados e pelos Distrito Federal, em conformidade com o artigo 155, II da Constituição Federal.

O critério espacial é apontado como o local onde se localiza o estabelecimento destinatário da mercadoria, em conformidade com o artigo 11 da Lei Complementar nº 87/96, que assim dispõe:

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;

O destinatário é aquele que receberá a titularidade das mercadorias importadas. Neste ponto, surge

2.2.4. Critério temporal

A despeito da definição acerca do momento em ocorre o fato gerador do tributo ter sido alvo de discussão entre os juristas, atualmente a questão encontra-se pacificada pelo entendimento dos Tribunais Superiores, que entendeu pela constitucionalidade da previsão existente em legislação específica.

Muitos doutrinadores entenderam pela inconstitucionalidade do artigo 12 da Lei Complementar nº 87/96¹⁰, que determina que será considerado ocorrido o fato gerador no momento do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, haja vista a suposta afronta ao artigo 155, §2º, IX, “a” da Constituição Federal, sendo defendido como critério temporal a entrada no estabelecimento importador.

No entanto, o C. STF já se manifestou pela constitucionalidade da norma, sendo que atualmente resta pacificado o entendimento abaixo reproduzido:

Agravos regimentais no recurso extraordinário. Tributário. ICMS. Importação. Aspecto temporal. Desembaraço aduaneiro. Recolhimento. Revolvimento de fatos e provas. Súmula nº 279/STF. Alegada afronta aos princípios do contraditório e de ampla defesa. Não ocorrência.

Afronta reflexa. Multa. Questão não decidida na origem.

1. Segundo a jurisprudência da Corte, o aspecto temporal do ICMS na importação de mercadorias é o desembaraço aduaneiro.

2. Ocorrido o fato gerador da importação (no momento do desembaraço aduaneiro), surge para o contribuinte a obrigação de pagar o tributo, em razão da qual deve-se recolher o respectivo montante e escriturar na contabilidade o crédito, para evitar o futuro efeito cascata da exação.

3. A questão relativa à ocorrência ou não de pagamento integral está atrelada à legislação local, importando, ainda, no revolvimento de fatos e provas. Incidência da Súmula nº 279 da Corte.

4. Não se conhece de tema não submetido a efetivo debate nas instâncias de origem.

5. Agravos regimentais não providos.

(STF; RE 615916 AgR / RS; Ministro Relator Dias Toffoli; Órgão Julgador: Primeira Turma; Julgado em 09/09/2014)

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. DEFINIÇÃO DA AUTORIDADE COATORA. MATÉRIA

¹⁰ Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

(...)

§2º. Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

INFRACONSTITUCIONAL. SÚMULA STF 279. ICMS. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. FATO GERADOR. COBRANÇA POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. LEGITIMIDADE. SÚMULA STF 661.

1. O Tribunal de origem, com fundamento no conjunto fático-probatório dos autos, verificou a ocorrência de equívoco na indicação da autoridade coatora pelo impetrante. Incide, na espécie, o óbice da Súmula STF 279.

2. O Supremo Tribunal Federal entende que o fato gerador do ICMS sobre a aquisição de mercadorias importadas do exterior é o desembaraço aduaneiro, o que autoriza a cobrança do ICMS nesse momento. Incidência da Súmula STF 661.

3. O destinatário da mercadoria tem domicílio no mesmo Estado onde se deu o desembaraço aduaneiro, motivo por que não se aplica o entendimento consagrado nesta Corte segundo o qual o sujeito ativo da relação tributária do ICMS é o Estado onde está domiciliado o estabelecimento destinatário do bem, pois essa última hipótese refere-se à definição do local da ocorrência do fato gerador quando o desembaraço aduaneiro é realizado em Estado diverso daquele onde estiver domiciliado o destinatário jurídico da mercadoria.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF; AI 816953 AgR / SP; Ministro Relator Ellen Gracie; Órgão Julgador: Segunda Turma; Data de julgamento: 02/08/2011)

A delimitação do critério temporal possui acento também através da Súmula 661 do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

Súmula 661 – Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Sendo assim, haja vista o entendimento dos tribunais superiores o critério temporal do ICMS – importação é a entrada jurídica de mercadorias ou bens no estabelecimento, nos termos do artigo 12 da Lei Complementar nº 87/96.

2.2.5 Critério pessoal

Partindo para a análise do conseqüente se verifica que no critério pessoal estão presentes o sujeito passivo e o sujeito ativo.

2.2.5.1 – Sujeito ativo

Em que pese a delegação de competência aos Estados e ao Distrito Federal para legislar em matéria tributária, mais especificamente em relação ao ICMS, a Constituição Federal em seu artigo 155, § 2º, IX, “a”, após a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, determina que o imposto, na hipótese de

importação, será devido ao “*Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.*”

Da inteligência dos dispositivos constitucionais acima se depreende que no que tange ao ICMS a circulação econômica/jurídica do bem/mercadoria prevalece, ou seja, o referido imposto é devido ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário do bem. Veja-se que o sujeito ativo está relacionado com o critério material, uma vez que caberá ao Estado em que tiver domicílio o destinatário do bem, ou seja, a pessoa física ou jurídica que realize operações de importação.

Haja vista a necessidade de complementação da matéria o artigo 11 da Lei Complementar nº 87/96 dispõe acerca do sujeito ativo:

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; (grifamos)

Pela análise da alínea “e” podemos concluir que o imposto será recolhido ao Estado onde for encontrado o estabelecimento do adquirente, contudo, caso inexistir estabelecimento, na hipótese de pessoas físicas não-contribuintes, o tributo deverá ser recolhido aos cofres do Estado em que estiver localizado o domicílio do adquirente.

No entanto, tal dispositivo não é o único que dispõe acerca da identificação do sujeito ativo, sendo concorrente com o disposto na alínea “d” do supracitado artigo, que determina que o tributo deverá ser recolhido do Estado em que estiver o estabelecimento em que ocorrer a entrada física. Dada a controvérsia lançada pela análise do inciso “d” do artigo acima destacado, convém apontar brevemente as hipóteses de importação existentes.

Atualmente é verificada a existência de três modalidades de importação, quais sejam, a importação por conta própria, a importação por encomenda e a importação por conta e ordem.

Na importação por conta própria, a empresa que adquire as mercadorias do exterior arcam com o pagamento de todos os tributos e obrigações decorrentes da importação de forma direta, sem a intermediação de nenhuma outra empresa.

Já a importação por encomenda a empresa importadora realiza a importação, arcando com todos os custos, no entanto, assim o faz com a promessa de revender as mercadorias adquiridas para a empresa encomendante, que seria a empresa adquirente.

Por fim na importação por conta e ordem de terceiros, a empresa adquirente contrata uma outra empresa, geralmente uma *trading*, para realizar a importação das mercadorias, agindo como mera intermediária no processo de importação das mercadorias.

De notar que a controvérsia se insere no momento em que uma operação é realizada contendo apenas a circulação jurídica da mercadoria pelo estabelecimento do adquirente, ou seja, quando a mercadoria é direcionada à terceiro diretamente após o desembaraço aduaneiro, sendo que nem o adquirente ou as outras empresas que atuam nos tipos de importação estejam localizadas no local do desembaraço aduaneiro.

Se aplicarmos o disposto no artigo 11, I, “d” da Lei Complementar nº 87/96 à situação acima exposta a cobrança e arrecadação do tributo será realizada pelo Estado em que ocorrer a entrada física do bem. No entanto, tal circunstância se mostra contrária à hipótese de incidência do ICMS. Explica-se:

Conforme já tratado em item apartado, o critério material da regra matriz de incidência tributária do ICMS – Importação é a realização de operação relativa à circulação de mercadorias importadas. Veja-se que, na hipótese do adquirente estar em local diverso daquele onde se deu a entrada física, não impede que haja a

circulação de mercadoria. Vale dizer que ainda que a mercadoria não tenha circulado fisicamente no estabelecimento do adquirente, tal fato não impede a configuração do fato gerador do tributo, sendo a circulação simbólica da mercadoria prevista na Lei Complementar nº 87/96, que assim prevê:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

No entanto, a mera circulação física da mercadoria, por si só, não enseja a incidência do ICMS, já que a incidência deste tributo ocorre apenas quando há circulação jurídica das mercadorias. Veja-se que a circulação jurídica das mercadorias envolve a transmissão de poderes sobre a propriedade do bem. Acerca do conceito de circulação de mercadorias seguem os ensinamentos de Hugo de Brito Machado¹¹ e Roque Antonio Carrazza¹²:

Circulação quer dizer, aqui, a movimentação econômica. A marcha que as coisas realizam deflui desde a fonte de produção até o consumo. Essa movimentação econômica geralmente acontece mediante a mudança de propriedade das coisas, em face mesmo do princípio da divisão do trabalho ou da especialização. Quem produz, industrializa, fabrica, geralmente não se dedica à distribuição, ao comércio, das coisas. O produtor da coisa geralmente não cuida de sua distribuição, não pratica os atos necessários a que a coisa chegue até o consumidor. Por isto diz-se que a circulação decorre da mudança da propriedade. Essa ideia de mudança de propriedade, porém, não é adequada para expressar a ocorrência do fato gerador do ICMS, pois é possível que uma coisa seja produzida por uma empresa, seja por ela própria distribuída em todo o território nacional, e também por ela a final vendida ao consumidor, utilizando-se essa empresa de vários estabelecimentos seus.

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e, não, meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS. São Paulo: Editora Dialética, 1997. p. 27.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 39.

mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

Nessas hipóteses, em que exista distinção entre os locais do estabelecimento do adquirente, ou da empresa importadora, e do local do desembaraço aduaneiro, ainda que não haja a circulação física da mercadoria pelo estabelecimento do adquirente, havendo a transferência de poderes sobre a mercadoria já resta configurada a hipótese de incidência do tributo.

Sendo assim, uma vez que o disposto no artigo 11, I, "d" da Lei Complementar nº 87/96, não se coaduna com a hipótese de incidência do ICMS sobre as importações.

No tocante ao estabelecimento do sujeito ativo na hipótese de importação indireta o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal já possuem entendimento pacificado conforme abaixo exposto:

TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO INDIRETA. OCORRÊNCIA. TRIBUTO DEVIDO AO ESTADO ONDE SE LOCALIZA O DESTINATÁRIO FINAL DA MERCADORIA. ATUAÇÃO COMO ESTABELECIMENTO INTERMEDIÁRIO. VERIFICAÇÃO. MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. A orientação firmada pela jurisprudência desta Corte é no sentido de que o ICMS, nos casos de importação indireta, deve ser recolhido no Estado onde se localiza o destinatário do bem importado, sendo irrelevante o fato de a internalização ter ocorrido em estabelecimento intermediário situado em outra Unidade de Federação.

(STJ; AgInt no REsp 1682124 / MG; Relator Ministro Relator: Herman Benjamim; órgão Julgador: Segunda Turma; DJe em 25/05/2018)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. IMPORTAÇÃO INDIRETA CARACTERIZADA. TRIBUTO DEVIDO AO ESTADO ONDE SE LOCALIZA O DESTINATÁRIO FINAL DA MERCADORIA. PRECEDENTES DA 1A. SEÇÃO. DISSÍDIO NÃO CARACTERIZADO. HIPÓTESES FÁTICAS DIVERSAS. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. A questão dos autos, ao contrário do que sustenta a ora Agravante, não diz respeito, unicamente, a tese de direito sobre a quem compete o ICMS no caso de importador: **se ao Estado onde se localiza o importador jurídico da mercadoria ou aquele onde situado o destinatário final.**

2. Na hipótese, a sentença e o acórdão impugnados concluíram que houve importação indireta: ou seja, que a real importadora era a ora Agravante, situada no Estado de Minas Gerais.

3. A Primeira Seção desta Corte possui entendimento pacífico de que, **nos casos de importação indireta, como reconhecido ser a hipótese destes autos, o ICMS deve ser recolhido no Estado onde se localiza o destinatário final da mercadoria,** sendo irrelevante o fato de a

internalização ter ocorrido por estabelecimento intermediário situado em outra Unidade da Federação. AgRg no AREsp. 280.752/MG, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 28/05/2013, AgRg nos EREsp. 1.036.396/MG, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 08/06/2010, AgRg no AREsp 43.560/MG, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 27/09/2013. (STJ; AgRg no AgRg no REsp 1169942 / MG; Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho; órgão Julgador: Primeira Turma; Data de julgamento: 18/09/2014) (grifamos)

ICMS - MERCADORIA IMPORTADA - INTERMEDIÇÃO - 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. (STF - RE: 268586 SP, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 24/05/2005, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 18-11-2005)

Veja-se que o intuito do legislador, ao inserir na Lei Complementar a normativa delineada na alínea “e” do inciso I do artigo 11 foi evitar uma desigualdade entre os Estados da Federação, uma vez que nem todos possuem estruturas físicas e naturais possíveis para promover o recebimento de mercadorias.

Logo, a manutenção da alínea “d” do referido artigo, deve ser admitida, apenas em casos excepcionais, haja vista a necessidade de se promover a igualdade fiscal entre os Estados.

2.2.5.2 Sujeito passivo

Conforme indicado no item supra, a Constituição Federal, prevê a instituição do ICMS, em que pese outorgar competência para legislar a respeito do tributo à legislação específica. A Lei Complementar nº 87/96 em seu artigo 4º dispõe acerca do contribuinte do tributo, veja-se:

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)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

- III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Com a edição da Emenda Constitucional nº 33/01 os dizeres contidos na Carta Magna foram alterados, fazendo incidir o ICMS sobre a importação realizadas por pessoas físicas e jurídicas independente da finalidade. Aponta-se a seguir a alteração feita pela aludida emenda.

Texto constitucional anterior à Emenda Constitucional nº 33/01:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

(...)

b) 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;

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;

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;

(...)

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 pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Conforme exposto acima, a alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 33/01, ao prever a incidência do ICMS sobre as mercadorias importadas por **pessoas físicas** e jurídicas, independentemente da habitualidade e da finalidade, acabou por alargar a incidência do tributo.

Neste ponto, insta salientar que, em que pese as alterações promovidas pela Emenda, verifica-se que o núcleo da incidência permanece o mesmo, qual seja,

realizar operações de circulação de mercadoria importadas, ou seja, há necessidade de haver transferência de titularidade entres os envolvidos. Desta feita não foi intuito da Emenda a tributação de todas as entradas físicas de mercadorias importadas mas sim as operações que envolvem transferência de titularidade.

Veja-se que, anteriormente à Emenda Constitucional o Supremo Tribunal Federal possuía o entendimento de que somente incidiria o ICMS sobre as importações realizadas por contribuinte do imposto, com a finalidade de se respeitar o princípio da não cumulatividade, conforme exposto abaixo:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

1.A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física.

2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física.Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido.

(STF. RE 203.705. Relator: Min Ilmar Galvão. Julgado em 05/08/1998)

O referido entendimento estava refletivo na súmula 660, que contém os seguintes dizeres:

Súm. 660: Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

Ocorre que, conforme já mencionado, com a alteração promovida pela Emenda Constitucional, a incidência do ICMS sobre operações com importações foi aumentada para abranger também as importações realizadas por pessoas físicas, ainda que para uso próprio.

No caso do ICMS, a Constituição Federal determinou a obrigação da edição de Lei Complementar prévia, de âmbito nacional, com a finalidade de limitar os poderes do legislador estadual para evitar conflitos de competência.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal pacificou a controvérsia ao decidir sobre a incidência do ICMS nas importações realizadas por pessoas físicas, ainda que não contribuintes do imposto e sem propósito comercial, conforme decidido no recurso extraordinário 439.796/PR, nos termos da ementa abaixo transcrita:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. PESSOA QUE NÃO SE DEDICA AO COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL. “NÃO CONTRIBUINTE”. VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2002. POSSIBILIDADE.

(...)

1. Há competência constitucional para estender a incidência do ICMS à operação de importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001.

2. A incidência do ICMS sobre operação de importação de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado.

3. Divergência entre as expressões “bem” e “mercadoria” (arts. 155, II e 155, §2, IX, a da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descarteriza, tão-somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria. Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência.

CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA TRIBUTAÇÃO

4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, I da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar.

5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da “constitucionalização superveniente” no sistema jurídico brasileiro. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual.

6. A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade e da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à LC 114/2002.

Recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul conhecido e ao qual se nega provimento. Recurso extraordinário interposto por FF. Claudino ao qual se dá provimento.

Pelo entendimento do Supremo Tribunal Federal a tributação estaria alinhada aos ditames constitucionais desde que o fato tributável seja realizado em data posterior à legislação infraconstitucional instituidora, posterior à Emenda Constitucional 33/01 e à Lei Complementar 114/02.

Diante de todo o exposto, haja vista, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, nos autos do RE 439.796/PR, restou sedimentado o entendimento de que o ICMS poderá incidir sobre as mercadorias importadas por pessoas físicas e jurídicas não contribuintes habituais do imposto, desde que tenha sido editada lei infraconstitucional posterior à Emenda Constitucional nº 33/01 e à Lei Complementar nº 114/02, anterior à hipótese de incidência.

2.2.5.3 Importação de mercadoria por pessoa física localizada no estado de São Paulo

O Estado de São Paulo editou a Lei nº 11.001/01 de 21.12.2001 e promoveu alterações nos artigos 1º e 7º da Lei nº 6.374/89, conforme abaixo reproduzido:

Artigo 1º - O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incide sobre: (NR)
(...)

V - entrada de mercadorias ou bem, importados do exterior por pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade; (NR) - Inciso V com redação dada pela Lei nº 11.001, de 21/12/2001.

Artigo 7º - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação. (NR)

V - entrada de mercadorias ou bem, importados do exterior por pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade; (NR) - Inciso V com redação dada pela Lei nº 11.001, de 21/12/2001.

Ocorre que a Lei nº 11.001 de 2001 foi publicada no Diário Oficial na data de 22/12/2001, ou seja, é anterior à Lei Complementar nº 114 de 16/12/2002 que adequou a Lei Complementar nº 87/96 às disposições da Emenda Constitucional nº 33/01, que deu nova versão ao artigo 155, §2º, inciso IX, alínea “a” da Constituição Federal.

Haja vista a posterioridade da Lei Paulista, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo, em conformidade com o decidido pelo Supremo Tribunal Federal entendeu pela inconstitucionalidade da Lei nº 11.001/2001 nos termos abaixo reproduzidos:

Incidente de inconstitucionalidade. Lei Estadual 11.001/2001. Artigo 1º, inciso VII, que deu nova redação ao inciso V do artigo 1º da Lei Estadual 6.374/1989. Incidência de ICMS sobre a entrada de mercadorias ou bem, importados do exterior por pessoa física ou jurídica, qualquer que seja sua finalidade. Descabimento. Legislação anterior à edição de legislação complementar federal sobre o tema. Violação da exigência plasmada no artigo 146, inciso III, 'a' da Constituição Federal. Entendimento no E. Supremo Tribunal Federal. Incidente de inconstitucionalidade acolhido.

Incidente de Inconstitucionalidade suscitado pela C. 9ª Câmara de Direito Público deste E. Tribunal de Justiça para análise sobre inconstitucionalidade da exigência de ICMS sobre mercadorias importadas pelo colecionador de veículos, por haver sido criada a exigência, no Estado de São Paulo, pela Lei Estadual 11.001/2001, anterior à Lei Complementar Federal 114/2002, exigida pela Constituição Federal para tratar de matéria geral sobre o tributo.

(...)

Isso realçado, entendo ser caso de se acolher o incidente e declarar a inconstitucionalidade do dispositivo em análise, porquanto editado em data anterior à vigência da legislação complementar federal exigida pelo artigo 146, inc. III, alínea 'a' da Constituição Federal, ou seja, antes da edição da Lei Complementar Federal 114/2002, que deu nova redação ao inciso I do parágrafo único do artigo 4º da Lei Complementar Federal 87/1996, passando a considerar contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial (I) importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja sua finalidade.

(...)

Do quanto acima exposto, repito não reputar exigível o ICMS na forma instituída pelo inciso VII do artigo 1º da Lei Estadual 11.001/2001, que, editado em data anterior à vigência da Lei Complementar Federal 114/2002, violou o disposto no artigo 146, inc. III, alínea 'a' da Constituição Federal.

(TJSP; Arguição de Inconstitucionalidade nº 0018486-77.2016.8.26.0000; Órgão especial; Desembargador relator Borelli Thomaz; Julgado em 01/07/2016)

Desta feita tem-se que, em que pese o Supremo Tribunal Federal ter firmado entendimento no sentido de que após a EC 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, no estado de São Paulo o Tribunal de Justiça do estado de São Paulo tem afastado a exigência nessas hipóteses.

2.2.6 Critério quantitativo

O critério quantitativo é a base de cálculo que é o valor dos produtos importados, sendo que sobre ele é aplicada a alíquota estabelecida na legislação estadual ou distrital, ou seja, é a conjugação da base de cálculo e da alíquota.

2.2.6.1 Base de cálculo

Conforme já apontado na análise do ICMS-Mercadorias, a base de cálculo deve ter íntima relação com o fato descrito na hipótese de incidência tributária e ilustrar sua medida econômica. Acerca do conceito de base de cálculo, segue o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho¹³:

Por base de cálculo entendemos aquela grandeza instituída na consequência das endonormas tributárias e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico e, como função paralela, confirma o critério material da hipótese endonormativa.

No caso do ICMS incidente sobre as importações, considerando o critério material, qual seja, importar mercadorias, a base de cálculo do referido tributo é facilmente identificada como o valor referente à operação de importação, qual seja, o valor da mercadoria ou do bem importado.

Contudo há o entendimento de que o valor da base de cálculo não seria somente os valores das mercadorias importadas já que o valor da importação não seria refletido somente por esses valores, razão pela qual estariam inseridos na base de cálculo todos os valores, além do preço da mercadoria, que compõe a importação, dentre eles outros tributos.

O artigo 155, §2º, XII, “i” da Constituição Federal determina que cabe à lei complementar determinar a base de cálculo nos termos abaixo reproduzidos:

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. 4 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 171-172.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Haja vista a determinação constitucional foi editada a Lei Complementar nº 87/96, que em seu artigo 13 prevê:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;
- b) imposto de importação;
- c) imposto sobre produtos industrializados;
- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras
(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Ocorre que essa previsão que determina a inclusão de elementos estranhos à hipótese de incidência fere premissas constitucionais. Veja-se que caso a base de cálculo do tributo não reflita a expressão econômica delineada pela hipótese de incidência haverá grave afronta ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que os montantes inseridos na base de cálculo não são considerados como manifestação de riqueza, pela Constituição Federal. Nesse sentido é o entendimento de José Eduardo de Soares Melo¹⁴:

Inexiste respaldo jurídico para considerar os mencionados tributos federais no cálculo do ICMS, uma vez que este imposto só poderia ser calculado sobre o valor da operação mercantil, (...), sendo inadmissível a agregação de valores que não se contêm no pacto comercial.

Veja-se que conforme apontado na alínea “e” do aludido artigo deverão ser incluídas na base de cálculo as despesas aduaneiras. As despesas aduaneiras são

¹⁴JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, A Importação no Direito Tributário: Impostos, Taxas, Contribuições, p.147

aquelas pagas à aduana – Receita Federal -, mediante Darf, assim como aquelas despesas pagas à outros órgãos que não a repartição alfandegária, devidos em decorrência do desembaraço aduaneiro.

Logo todos os valores pagos à terceiros, que não a autoridade aduaneira, não podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS por ausência de previsão legal. Nesse sentido, os gastos decorrentes com armazenagem, capatazia, estiva e arqueação por não serem devidas à aduana não podem integrar a base de cálculo do ICMS – Importação.

Vale apontar que, nesse sentido o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 92 que determina que o custo dos serviços de capatazia não integra o valor aduaneiro para fins de composição da base de cálculo do imposto de importação. Nesse sentido também o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou, conforme entendimento abaixo reproduzido:

Recurso especial. Taxa de armazenagem e capatazia. ICMS. Não se incluem na base de cálculo do ICMS as taxas de armazenagem e capatazia. Decisão impugnada que julgou válido ato local, mas contestado em face da lei federal. Recurso conhecido pela letra b e provido.
(STJ; Recurso Especial nº 77.694-BA; Ministro José de Jesus Filho, Julgado em 04/12/1995)

Nesse sentido também não podem ser incluídas na base de cálculo do ICMS-Importação os prêmios de seguro, juros e valores referentes à flutuação cambial previstos em contrato de câmbio e frete na medida em que não integram a operação de importação.

2.2.6.2 Alíquota

A alíquota é um dado aritmético previsto em lei e tem por base o princípio da seletividade, segundo o qual as alíquotas do ICMS serão graduadas de acordo com o grau de essencialidade das mercadorias e dos bens tributados, em decorrência dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

CAPÍTULO III – DAS ISENÇÕES

3. As isenções previstas para o ICMS incidente sobre as importações

A isenção é uma forma de dispensa legal da obrigação de recolhimento do tributo e tem natureza jurídica de exclusão do crédito tributário e para que produza efeitos necessita de lei específica. Com tal finalidade foi elaborada a Lei Complementar nº 24/1975, que dispõe sobre os convênios para isenção de ICMS.

3.1 ICMS na importação de bens de capital sem similar produzido no país

O Conselho Nacional de Política Fazendária, mediante o convênio ICMS 57/2013, aprovou a isenção do ICMS nas ocasiões de importação de bens de capital, sem similar produzido no país, para os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Goiás, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Distrito Federal.

Foram ainda disponibilizados, através dos anexos I e II do convênio ICMS 52/1991 os bens admitidos para a isenção. De acordo com a referida norma a isenção é permitida para a importação de partes, peças utilizadas nestes equipamentos e nas ferramentas e aparelhos com a finalidade de realizar a manutenção dessas mercadorias. A isenção também terá reflexos na diferença entre a alíquota interna e a interestadual, menos para as empresas do comércio varejista e atacadista, sediadas no Acre e do Distrito Federal.

Também não será permitida a transferência e venda dos bens importados com a isenção para estabelecimentos situados em Estado diverso, anteriormente à 48 meses contados do desembaraço aduaneiro do bem, e o desrespeito implicará na perda do benefício e o recolhimento do tributo na proporção devida. Todavia, decorrido este prazo as vendas deverão ser tributadas normalmente pela alíquota já delineada, nos termos da resolução 13 do Senado, na hipótese da mercadoria ser importada do exterior.

Com relação à inexistência de similaridade nacional, o órgão Federal competente ou entidade representativa do setor produtivo de máquinas e equipamentos, com abrangência nacional, será o responsável para afirmar a ausência de similaridade. Contudo, vale ressaltar que a câmara de Comércio Exterior já elaborou uma tabela das mercadorias sem similar nacional, nos termos da Resolução 79/2012, e da resolução 13 do Senado, de 25/4/2012

Por fim, vale destacar que o convênio 57 apenas permite que os Estados aprovelem o benefício, logo, cada um deles ainda deverá confirmar a isenção.

3.2 Isenção Autoriza a concessão de isenção do ICMS na importação de medicamento destinado a tratamento de câncer, quando realizado por pessoa física.

Outra hipótese de isenção refere-se à importação de medicamentos contra o câncer, por pessoa física. O Conselho Nacional de Política Fazendária, por meio do Convênio ICMS 162/94, autorizou os Estados e o Distrito Federal à concederem isenção do ICMS nas operações com medicamentos para o tratamento de câncer, apontados no anexo único do referido convênio. Trata-se de um incentivo fiscal para preservar o pleno exercício dos direitos constitucionais à vida e à saúde.

Contudo, em que pese a previsão legal para a concessão da isenção, muitos Estados insistiam na cobrança do aludido tributo, como é o caso do Estado de São Paulo. No entanto, em que pese a cobrança administrativa, verifica-se que o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado, reverteu o entendimento estadual para manter a isenção reservada ao contribuinte, conforme se verifica abaixo:

APELAÇÃO Tributário - ICMS importação de medicamento para o tratamento de câncer EC nº 33/01, Lei Estadual nº 11.001/01 e Lei Complementar nº 114/02. Ausência de qualquer irregularidade Exercício de competência legislativa plena pelo Estado de São Paulo art. 24, § 3º, CF Resolução nº 114/14 do CONFAZ Competência para atua na matéria em questão autorização de isenção do ICMS na importação de medicamento destinado a tratamento de câncer, quando realizado por pessoa física - Sentença de procedência da demanda mantida - Recurso e reexames necessários desprovido.

(...)

No mérito, a apelação e o reexame necessário não comportam provimento.

(...)

Em conformidade com tal disposição constitucional, há a Lei Complementar nº 24/75, a qual dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, que dispõe em seu art. 1º: “Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.”. Acrescentando, ainda, no seu parágrafo único, IV: “Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: IV – à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;”

Nesse diapasão, o regimento interno atual do CONFAZ aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, reconhece tal competência no seu artigo 3º, inciso I: “Art. 3º Compete ao Conselho: I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea "g", do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, e 7 de janeiro de 1975;”, além de que sua finalidade disposta no artigo 1º se encontra em perfeita conformidade: “Art.1º O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal (...).”(Negritei).

Sendo assim, os dispositivos constitucionais e infraconstitucionais colocados até então não obstam a possibilidade do CONFAZ atuar na regulamentação da isenção do ICMS em questão. Nesse sentido, como coloca a impetrante, a resolução do CONFAZ ICMS nº 114/14 apresenta em sua cláusula primeira: 'Cláusula primeira: Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Bahia, Espírito Santo, Mato Grosso, Pará, Santa Catarina e São Paulo autorizados a conceder isenção do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente na importação de medicamentos destinados ao tratamento de câncer, realizada por pessoa física ou por sua conta e ordem, domiciliada em seus respectivos territórios.”(Negritei).

Portanto, a princípio, a apelante acerta quando coloca que é possível a cobrança do ICMS nas operações elencadas legalmente por parte da FESP, ainda que a Lei Complementar nº 114/02 seja superveniente à Lei Estadual nº 11.001/01. No entanto, devido à resolução do CONFAZ, competente para atuar na matéria, há a isenção do imposto em questão para medicamentos destinados a tratamento de câncer, quando realizado por pessoa física, permitindo, portanto, que a impetrante tenha acesso ao fármaco sem que recaia sobre o mesmo o ICMS.

(TJSP; Apelação nº 1014934-60.2017.8.26.0224, 1ª Câmara de Direito Público, Relator Marcos Pimentel Tamassia, Data do julgamento 22/05/2018)

Desta feita, em que pese a cobrança ser mantido por algumas autoridades fazendárias, o que se verifica é a alteração desse entendimento pelos Tribunais Estaduais, em consonância com a atual legislação e com a finalidade de garantir o direito à preservação da vida e da saúde dos contribuintes.

CAPÍTULO IV – DIFERENCIAÇÃO ENTRE OS TRIBUTOS

4. Análise acerca das diferenças entre o Imposto de Importação – II – e o ICMS incidente sobre as importações

Em que pese o ICMS-Importação ter como critério material a operação de circulação de mercadorias através da importação imperioso ressaltar que o imposto aqui tratado não se confunde com o imposto de importação.

O imposto de importação deverá ser instituído pela União Federal haja vista a competência tributária delineada na Constituição Federal no artigo 153, I, que assim prevê:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I – importação de produtos estrangeiros”

Conforme se verifica do texto constitucional a incidência do imposto de importação ocorrerá mediante o ato de importar, qual seja, fazer adentrar no território nacional, produto trazido do exterior, ocasião em que a União poderá exigir o imposto sobre as importações, mediante instrumento legislativo adequado. Em decorrência da necessidade de lei específica para tratar da matéria foi editado o Decreto-Lei nº 37/66, que em seu artigo 1º dispõe sobre a incidência do imposto de importação nos termos abaixo reproduzidos:

Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

Veja-se que o critério material do imposto de importação é realizar importação, sendo esta toda a operação que resulte na entrada de mercadoria oriunda do exterior em território nacional.

Logo, tem-se verificada neste ponto a principal diferença entre o imposto de importação e o ICMS – Importação, uma vez que para estar configurada a hipótese de incidência deste não basta o simples ingresso de mercadoria adquirida do exterior. Conforme já tratado no presente trabalho para a verificação da incidência

do ICMS – Importação é necessária a ocorrência de operação de circulação de mercadoria importada.

Outro ponto que também se pode observar a diferença entre o imposto de importação e o ICMS- Importação é a delimitação do sujeito passivo. Veja-se:

Acerca do sujeito passivo do imposto de importação dispõem os artigos 31 e 32 do Decreto Lei nº 37/66:

Art.31 - É contribuinte do imposto:(Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

II - o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

III - o adquirente de mercadoria entrepostada. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Art . 32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. É responsável solidário.(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;.(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora..(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)

Em conformidade com os dispositivos acima reproduzidos verifica-se que o encomendante e o adquirente da mercadoria por conta e ordem são apenas responsáveis solidários pelo tributo na medida em que, conforme descrito no critério material do tributo, eles não são responsáveis pelo deslocamento da mercadoria do exterior para o país. No entanto na hipótese de inadimplência, tanto o encomendante como o adquirente da mercadoria por conta e ordem poderão arcar com a obrigação de pagamento do tributo.

No entanto, em que pese a figura dos responsáveis tributários o importador é aquele que realmente efetiva a importação e traz a mercadoria para o país.

Contudo essas não são as únicas diferenças entre os dois tributos, na medida em que o imposto de importação foi instituído pela União Federal, uma vez que é de competência privativa da União Federal legislar sobre comércio exterior, conforme disposição do artigo 22, VIII da Constituição Federal, que assim prevê:

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
(...)
VIII - comércio exterior e interestadual;

Não obstante, também cabe ao Ministério da Fazenda fiscalizar e controlar as atividades decorrentes do comércio exterior que sejam essenciais à defesa dos interesses da Fazenda Nacional nos termos do artigo 237 da Constituição Federal abaixo transcrito:

Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

Logo, tendo em vista que importação é matéria privativa da União Federal a instituição do imposto de importação também será. No entanto em que pese a hipótese de incidência do ICMS Importação também decorrer de importação o aludido tributo é instituído e cobrados pelos Estados e Distrito Federal, razão pela

qual estes entes não estão obrigados à obedecer às regras delineadas pela União Federal.

Assim, uma vez que os critérios material e pessoal dos tributos são diferentes assim como o ente competente para instituição e cobrança dos tributos, constata-se que, em que pese a semelhança decorrente do ato de importar, resta demonstrada a diferença entre os tributos.

CONCLUSÃO

O ICMS é um imposto que gera controvérsias desde sua criação e dada sua relevância em virtude da expressiva quantidade de operações, o que reflete o interesse dos Estados e do Distrito Federal na cobrança do referido tributo.

Foi demonstrado que com a inclusão da tributação sobre a importação não seria permitida a cobrança do tributo mediante mera importação, mas também, o ingresso do bem no território nacional, conforme se verifica da análise do critério material.

No tocante às definições do critério pessoal, o sujeito ativo do tributo é sem dúvida um dos Estados da federação ou o Distrito Federal, recaindo neste ponto a divergência sobre qual estado seria responsável pela tributação do bem. No entanto, a questão encontra-se superada haja vista o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, que entendeu que nos casos de importação direta o tributo deverá ser recolhido ao Estado onde se localiza o destinatário.

Já a questão acerca do sujeito passivo sofreu, de forma recente significativa alteração, uma vez que passaram a ser admitidos como sujeito passivo, as pessoas físicas não contribuintes do tributo que tenham realizado operação de importação, desde que haja lei específica que trate da matéria em momento posterior à Emenda Constitucional nº 33/01 e à Lei Complementar nº 114/02.

Demonstrado ainda o critério quantitativo, identificando como base de cálculo somente os valores que compõe a operação de importação, razão pela qual não são admitidas a inclusão de valores como os prêmios de seguro, juros e os valores referentes à flutuação cambial.

Após a análise da regra matriz de incidência tributária, demonstrando a incidência do tributo, foram apontadas duas relevantes hipóteses de isenção do pagamento do tributo, quais sejam, na hipótese de importação de bens de capital sem similar produzido no país, uma vez que tal medida não prejudicaria a indústria nacional. Também é permitida a isenção na importação de medicamento destinado a

tratamento de câncer, quando realizado por pessoa física, haja vista a necessidade de preservação da vida.

Por fim, foi esclarecida ainda entre o Imposto de Importação e o ICMS incidente sobre as importações, diante da semelhança entre os tributos dada exclusivamente pelo fato de se tratar da incidência de dois tributos em decorrência de uma mesma operação, qual seja, a importação de mercadoria.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo, Hipótese de incidência tributária. 6ª ed, 4ª tiragem, São Paulo, Editora Malheiros Ltda., 2003, p. 114-115.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 13ed, São Paulo: Malheiros, 2009, p.34/39

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. p. 239.

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. 4 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 171-172.

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro, contratos e atos unilaterais. 15ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. p. 694/695.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, A Importação no Direito Tributário: Impostos, Taxas, Contribuições, p.147

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS. São Paulo: Editora Dialética, 1997. p. 27.