

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Bruno Rodrigues Pena

O ICMS Importação e as alterações trazidas pela Emenda
Constitucional n.º 33/2001

Monografia apresentada como
requisito para conclusão da Pós-
Graduação em Direito Tributário:
uma visão constitucional.
Pontifícia Universidade Católica de
São Paulo- PUC/SP.
Orientadora: Valeria Zotelli

São Paulo
2011

A Deus e aos meus queridos familiares, pelo amor incondicional.

À minha namorada Silvana Penteado - a quem dedico este trabalho, pela compreensão do implacável afastamento em virtude das viagens à São Paulo-SP.

À Professora Valéria Zotelli pela valiosa colaboração no desenvolvimento da presente obra e aos meus amigos, Fábio Sagula e Maicon Iglesias, pela agradável companhia ao longo dos 2 anos de curso.

RESUMO

A reforma da Constituição Federal trazida pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, trouxe ao ICMS Importação uma relevante alteração, consubstanciada na nova redação do artigo 155, § 2, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal. Com a nova redação, surge a controvérsia acerca da constitucionalidade desse dispositivo. Alguns autores entendem pela inconstitucionalidade, por ensejar a tributação sobre o mesmo fato gerador do Imposto de Importação e por violar o princípio da não-cumulatividade. Outros defendem a constitucionalidade do artigo. Para a incidência do ICMS Importação não basta o ingresso do bem no território nacional, mas faz-se necessário a prática de uma operação de circulação. Nesse ponto, concluiu-se que todas as hipóteses de incidência sob o rótulo de “ICMS” devem ser precedidas de uma operação (núcleo comum), assim entendida como um negócio jurídico. Além disso, restou demonstrado que não há violação ao princípio da não-cumulatividade, na medida em que, inexistindo uma obrigação tributária posterior, não há que se falar em incidência cumulativa de impostos e no direito de abatimento. Dessa forma, o princípio da não-cumulatividade é um núcleo comum para todas as hipóteses de incidência do Imposto e nenhuma dessas hipóteses restringe o mencionado princípio. No entanto, concluiu-se que a nova redação do artigo é inconstitucional, na medida em que faz tábua rasa dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.

Palavras-chaves: ICMS Importação – EC 33/2001 – Reforma – Art. 155, § 2, inciso IX, alínea “a”, da CF – Operações – Núcleo Comum – Princípio da não-cumulatividade – Inconstitucionalidade – Capacidade Contributiva – Princípio do não-confisco.

ABSTRACT

The Constitution remodeling brought by the Constitutional Amendment No. 33 of 2001, emerged a significant change to the importation ICMS, embodied in the new wording of the Article 155, § 2, section IX, "a" of the Federal Constitution. With the new text, there is a controversy about the Constitutionality of this provision. Some experts believe the new changes brought it to a unconstitutional status, because it would be a tax upon the same taxable income of the Importation Tax and violating the principle of non-accumulation. Others experts defend the constitutionality of the referred article. For taxation of the importation ICMS, entry of goods in the Country is not enough, but it is necessary to practice a circulation operation. At this point, it was reached the conclusion that all hypotheses of incidence under the label of "ICMS" must be preceded by an operation (common core), defined as a legal transaction. In addition, was shown that there is no violation of the principle of non-accumulation, in that, with the absence of a higher tax liability, it should not be said anything about accumulative incidence of taxes and the right of allowance. Thus, the principle of non-accumulation is a common core for all cases of Tax assessment and none of these assumptions restricts the mentioned principle. However, it was concluded that the new text of the article is unconstitutional as it violates the principles of tax-paying ability and non-confiscation.

Key Words: Importation ICMS – EC 33/2001 – Remodeling - Article 155, § 2, section IX, "a" of the FC – Operation – Common Core – Principle of non-accumulation – Unconstitutional – Principle of tax-paying ability – Principle of non-confiscation.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS.....	2
RESUMO.....	3
ABSTRACT.....	4
SUMÁRIO.....	5
INTRODUÇÃO.....	6
CAPÍTULO 1- ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	9
1.1 A previsão constitucional e os entes tributantes.....	9
1.2 O histórico e as diferentes hipóteses de incidência na sigla “ICMS”.....	13
1.3 A existência de núcleo central comum do imposto.....	16
1.4 Demais especificidades do ICMS Operações Mercantis.....	22
CAPÍTULO 2- O ICMS IMPORTAÇÃO.....	25
2.1 O panorama histórico do ICMS Importação no Ordenamento Jurídico Brasileiro.....	25
2.2 Função do ICMS Importação- Caráter Fiscal e/ou Extrafiscal.....	30
2.3 Hipótese de Incidência.....	34
2.3.1 Aspecto Material.....	34
2.3.2 Aspecto Espacial.....	43
2.3.3 Aspecto Temporal.....	46
2.4 Consequente Normativo.....	50
2.4.1 Introdução e Aspecto Pessoal.....	50
2.4.2 O aspecto quantitativo: base de cálculo e alíquota.....	51
CAPÍTULO 3- A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 33/2001 E A NOVA REDAÇÃO DO ART. 155, § 2, IX, “a”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	55
3.1 Introdução.....	55
3.2 A análise da constitucionalidade e dos efeitos da EC n. 33/2001.....	58
3.2.1 A inconstitucionalidade do dispositivo.....	58
3.2.2 A constitucionalidade do dispositivo.....	63
3.2.3 A análise crítica.....	65
CONCLUSÃO	68
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	71

INTRODUÇÃO

O tema objeto da presente monografia está relacionado ao **Direito Tributário**, especificamente ao imposto sobre operações de circulação de mercadorias, bens e serviços.

O presente trabalho tem por finalidade estudar as recentes modificações trazidas ao ICMS pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001, em especial, se a nova redação do artigo 155, § 2, inciso IX, “a”, da Carta Política, está compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, à luz da Constituição Federal.

A monografia foi desenvolvida a partir do tipo de pesquisa instrumental/dogmática, tendo em vista que o problema da pesquisa é compreender os aspectos jurídicos que alteraram o ICMS Importação, onde foi necessário utilizar pesquisa legislativa, doutrinária e jurisprudencial.

Vários são os motivos que justificaram a escolha do tema. Em primeiro lugar, o tema é atual, em razão da controvérsia, ainda não pacificada, sobre a alteração do ICMS Importação instituída pela referida Emenda Constitucional.

A problemática da pesquisa se dá em razão da nova redação da alínea “a”, do inciso IX, do § 2, do Artigo 155, da Constituição Federal. Isto porque, anteriormente, a redação da Constituição Federal de 1988 previa que o ICMS Importação incidia apenas para os contribuintes do imposto, seja quando praticavam operações de circulação de mercadoria ou quando importavam bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento comercial.

Diante dessa redação original, a jurisprudência era unânime e pacífica no sentido de que não havia incidência do ICMS Importação para os particulares que não importavam com habitualidade, bem como para as pessoas jurídicas não-contribuintes do imposto.

Ocorre que a Emenda Constitucional n.º 33, visando garantir a isonomia entre os produtos comercializados no país e proteger a indústria nacional, alterou a Constituição Federal para que os não-contribuintes do imposto passassem a ser sujeitos da relação jurídico-tributária.

Diante dessa alteração constitucional, vários autores publicaram estudos a respeito do tema. Enquanto uma corrente doutrinária entende pela inconstitucionalidade do novo artigo, por acarretar em bitributação e violar o princípio da não-cumulatividade; uma segunda corrente contesta as alegações de inconstitucionalidade, ao argumento que não se trata de bitributação e que o imposto permanece resguardado pela não-cumulatividade.

Além da divergência perante a doutrina, o tema enfrentado chegou ao Supremo Tribunal Federal. Após distribuição ao Ministro Relator, a matéria foi reconhecida como de **repercussão geral** pelo plenário virtual, nos autos do RE 594.996, e, atualmente, encontra-se pendente de julgamento.

Portanto, a relevância do tema é patente, já que existe uma controvérsia em relação à constitucionalidade do dispositivo e aos efeitos decorrentes da nova reforma.

Assim, a monografia ora desenvolvida tem por escopo identificar as principais características do imposto, a fim de obter conclusões a cerca da constitucionalidade do preceptivo em questão.

Com o fito de lograr êxito na empreitada, o trabalho está dividido em três capítulos. No primeiro capítulo, será estudado o perfil constitucional do ICMS, como a materialidade, as especificidades e as diferentes hipóteses de incidência atualmente previstas, bem como será analisado a existência de núcleo central comum do imposto.

Em seguida, o segundo capítulo cuidará especificamente do ICMS Importação, de acordo com a Emenda Constitucional n.º 33/2001. Assim, serão examinados o histórico do imposto, a sua função predominante e a regra-matriz de incidência, delimitando seus aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

O terceiro capítulo tratará da problemática da constitucionalidade da nova redação do artigo 155, § 2, IX, “a”, da Constituição Federal, no qual se analisará as correntes doutrinárias e como vem se manifestando os nossos tribunais. Após demonstrar os argumentos das duas correntes, será feita uma análise crítica.

Por fim, serão apresentadas as conclusões e referências bibliográficas.

CAPÍTULO 1- ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

1.1 A previsão constitucional e os entes tributantes

A competência é a faculdade concedida às pessoas políticas para criar, *in abstracto*, tributos, bem como para editar leis que empregam efetividade a capacidade contributiva ativa.

As competências atribuídas às pessoas políticas advêm dos princípios federativos e da autonomia¹. Esta competência autônoma de cada uma das pessoas políticas está elencada e distribuída, exaustivamente, na Constituição Federal.

Dentre as competências atribuídas pela Constituição, aos Estados e ao Distrito Federal foi conferido o poder de tributação 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

Além dos Estados e do Distrito Federal, a União tem competência para instituir o ICMS nos Territórios porventura existentes ou ainda nos casos de iminência de guerra externa, tratando-se, neste último caso, de Competência Extraordinária, prevista no Art. 154, inciso II, da Constituição Federal.

Por outro lado, oportuno esclarecer que a previsão constitucional apenas determina a possibilidade dos entes tributantes criarem o imposto. Vale dizer, a Constituição Federal não cria tributos,

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 487.

mas apenas atribui competência aos Estados- Membros para instituí-los.

Assim, de início, registra-se que a Constituição Federal determina que alguns tributos sejam instituídos por Lei Complementar, no entanto, em princípio, é por meio de Lei Ordinária que se cria tributo, na qual se descreve a regra-matriz de incidência.

A Constituição Federal prevê, em diversos artigos, o cabimento da Lei Complementar em matéria tributária, mas o âmbito pertinente a esse estudo é restrito ao artigo 146 da Constituição Federal, que assim dispõe:

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 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 contribuinte;
 - 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 (...)

Tendo em vista que sua votação é realizada pelo Congresso Nacional, a lei complementar em questão tem abrangência nacional, devendo todas as pessoas políticas (União, Estados, Município e o DF)

² Artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.

seguir suas diretrizes. É em razão desta abrangência nacional que as matérias vinculadas no artigo transcrito devem vir dispostas em leis complementares.

Ocorre que a interpretação do referido artigo é controvertida na doutrina, o que gera divergência quanto ao papel da Lei Complementar no Sistema Tributário Nacional, sobretudo no que concerne às normas gerais em matéria tributária.

As normas gerais têm por escopo esclarecer o que está implícito na Constituição Federal, vale dizer, apontar as diretrizes, regular, declarar o intuito da Carta Política (facilitar a compreensão), prevenir conflitos de competência entre as pessoas políticas e orientar os legisladores ordinários das várias pessoas políticas enquanto exercem suas competências³.

A primeira corrente, conhecida como “tricotômica”, interpreta o artigo 146 da Constituição Federal pelo método literal. Para essa corrente, a lei complementar apresenta três funções, a saber: dispor sobre conflitos de competência; regular as limitações ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais em matéria tributária, o que inclui definir o aspecto material, a base de cálculo e o contribuinte.

Para a corrente dicotômica, a lei complementar só poderá dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária quando dispõem sobre conflitos de competência ou regulam as limitações ao poder de tributar (incisos I e II do 146 da CF). Dentre os seguidores desta corrente está o jurista Roque Antonio Carrazza, o qual entende

³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 896.

que não cabe a complementar definir os tributos e suas espécies, nem os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes, haja vista que estas matérias já estão delimitadas na Constituição Federal⁴.

Além de matéria própria, a lei complementar se diferencia da lei ordinária desde o quorum de votação. Isto é, a lei ordinária exige apenas maioria simples de votos para ser aprovada, ao passo que a lei complementar exige maioria absoluta.

A Lei Complementar regulamentadora da incidência do ICMS é, em regra, a LC n.º 87/96, que substituiu o Decreto-Lei n.º 406/68 e o Convênio ICMS n.º 66/88. Essa Lei Complementar, também conhecida como “Lei Kandir”, deve ser observada relativamente aos preceptivos que não afrontem a Constituição Federal.

Para Valéria Zotelli, *“caso não houvesse sido editada referida lei complementar, os estados não estariam impedidos de exercer sua competência tributária”*⁵.

Em contrapartida, Paulo de Barros Carvalho entende que os Estados-membros e o Distrito Federal não poderiam exercer a competência tributária atribuída para instituir o ICMS sem prévia edição da mencionada lei complementar⁶. Para tanto, aduz que, não obstante a competência ser Estadual e Distrital, o ICMS tem caráter nacional,

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 898.

⁵ ZOTELLI, Valeria. **O Sujeito ativo do ICMS Importação: interpretação do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96 de acordo com a Constituição Federal**. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário-Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP, São Paulo, p. 59. Disponível em: www.sapientia.pucsp.br>, Acesso em 26/08/2011.

motivo pelo qual o imposto deveria se manter o mesmo em todo o território brasileiro.

A nosso sentir, a posição defendida por Valéria Zotelli se mostra compatível com o Sistema Constitucional Tributário, pois a Carta Política atribuiu à União, aos Estados e ao Distrito Federal competência concorrente para legislar sobre direito tributário. Além disto, o § 3º, do artigo 24, da Constituição Federal dispõe que *“inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”*

Porém, esse entendimento deve ser observado com ressalva, pois o dispositivo elencado só é aplicado quando a norma geral tiver alcance local (**para atender a suas peculiaridades**- § 3º). Dessa forma, a referida norma não deve ser aplicada quando estiver em pauta matéria de inter-relacionamento entre os Estados, a qual extrapole os ditames do princípio da territorialidade. Neste caso, a competência é exclusiva da União⁷.

Demonstrados a previsão constitucional e os possíveis entes tributantes, passemos a tecer considerações sobre o Imposto sobre circulação de mercadoria e serviços.

1.2 O histórico e as diferentes hipóteses de incidência na sigla “ICMS”

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000, p. 219/222.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 983.

No Brasil, a tributação sobre o consumo se deu, inicialmente, mediante o “Imposto sobre Vendas Mercantis”, instituído pela Lei Federal n. 4.625/22, de competência atribuída aos Estados.

Com o advento da Constituição de 1934, o aspecto material da hipótese de incidência foi ampliado, estendendo-o às consignações mercantis. Assim, surgiu o Imposto de Vendas e Consignações- IVC.

A Constituição de 1946 manteve o IVC, incidente sobre as vendas e consignações mercantis, de forma cumulativa até a Emenda nº 18/65, quando se tornou não cumulativo.

Nessa toada, esse imposto sofreu alteração com a Constituição de 1967/1969, quando veio a ser substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias, ou de modo mais apropriado, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM).

Já com a Constituição Federal de 1988, o referido imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal teve o seu critério material ampliado, quando passou a abranger as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que se iniciem no exterior.

Sobremais, o imposto passou a recair também sobre as operações com energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e minerais, os quais eram até então tributados pela União.

Com a promulgação da EC 33/01, promoveu-se sensível alteração no texto do art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF/88, ao determinar-se que o ICMS incide também “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.⁸. (grifo nosso)

Com as alterações trazidas pela emenda constitucional acima referenciada, o aspecto material da hipótese de incidência foi novamente ampliado, de modo que a tributação passou a não mais se limitar a operação de mercadorias.

A partir deste ponto, passamos a denominar apenas **ICMS Operações Mercantis** o imposto incidente sobre as operações de circulação de mercadorias. Para facilitar a compreensão desse trabalho, desmembramos o referido imposto e trataremos por **ICMS Importação** o imposto incidente sobre os bens ou mercadorias importados do exterior⁹.

Porém, será analisada no tópico a seguir a existência ou não de núcleo central comum para todas as hipóteses de incidência do imposto ora estudado.

Desta forma, atualmente, sob a rubrica de ICMS, estão albergados cinco diferentes hipóteses, a saber: a) imposto sobre operações de mercadorias e de bens; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e

⁸ Artigo 155, § 2, IX, da Constituição Federal.

⁹ Apesar de entender que o ICMS Importação é uma subespécie do ICMS Operações Mercantis, Valeria Zotelli realizou essa separação. IN: ZOTELLI, Valeria. **O Sujeito ativo do ICMS Importação: interpretação do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96 de acordo com a Constituição Federal**. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário- Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP, São Paulo. Visando o melhor entendimento do leitor, adotamos o desmembramento do imposto para fins didáticos.

gasosos e de energia elétrica; e e) imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Da análise das hipóteses de incidência, pode-se inferir que serão contribuintes do imposto aquele que pratica operações de circulação de mercadorias e de bens; os prestadores de serviço de transporte interestadual e intermunicipal; os prestadores de serviços de comunicação; e os que operam com lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, energia elétrica e minerais.

Consideram-se diferentes porque cada um desses impostos possui hipóteses de incidência e base de cálculo diferentes. Neste ponto, cabe trazer à colação a elucidativa observação de Roque Antonio Carrazza:

A fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto científico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito a melhor técnica, tem, com freqüência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar.¹⁰

Desse modo, a presença de diferentes hipóteses de incidência dentro do mesmo imposto vem gerando algumas confusões, sobretudo no caso do ICMS Importação, tema objeto desse estudo.

1.3 A existência de núcleo central comum do imposto

Antes do advento da Emenda Constitucional n. 33/01, o contribuinte do ICMS era qualquer pessoa, física ou jurídica, que

realizasse, **com habitualidade ou em volume que caracterizasse intuito comercial**, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Nesse sentido, pela redação original da Lei Complementar 87/96, o contribuinte era aquele que se enquadrava na seguinte definição:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, **com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial**, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.¹¹

Assim, independente da hipótese de incidência, era requisito do imposto ter habitualidade ou volume que caracterizasse intuito de mercancia.

No entanto, este núcleo deixou de ser comum a todas as hipóteses de incidência, na medida em que a Emenda Constitucional atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS Importação sobre bens.

Diante da nova redação constitucional, a pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto, isto é, que não realiza com habitualidade operações mercantis, pode ser sujeito passivo da exação. Desse modo, a habitualidade ou volume que caracterize intuito

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 37.

¹¹ Artigo 4º da Lei Complementar n. 87/96.

comercial já não é mais requisito comum de todas as hipóteses de incidência do ICMS.

Por outro lado, alguns autores, dentre eles Roque Antonio Carrazza, alegam que o princípio da não- cumulatividade do ICMS seria o núcleo comum que ainda se mostra presente em todas as hipóteses de incidência do imposto¹².

Para esta corrente doutrinária, a Constituição Federal não traz qualquer restrição a determinada hipótese de incidência, prevendo, de forma ampla, que o imposto (ICMS) atenderá ao seguinte:

Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.¹³

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo afirma que restrições feitas não possuem amparo jurídico, eis que impedem a aplicação do princípio da não- cumulatividade, o qual não é limitado na nossa Constituição Federal¹⁴.

Esta previsão constitucional assegura ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada da mercadoria.

De fato, o crédito nasce das prestações anteriores (aquisição de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p 37.

¹³ Art. 155, § 2, inciso I, da Constituição Federal.

¹⁴ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. Ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 269.

comunicação) e das operações relativas à aquisição de bens necessários ao empresário (compreendendo as mercadorias, insumos, ativo permanente, uso e consumo, energia elétrica)¹⁵.

Melhor esclarecendo: o ICMS atua pelo mecanismo da compensação financeira e não a compensação tributária. Neste diapasão, o imposto só irá recair sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando assim a ocorrência do chamado efeito cascata (imposto sobre imposto). No Brasil, adotou-se o sistema *tax on tax*, no qual se desconta do débito gerado na saída o crédito correspondente ao imposto cobrado na entrada¹⁶.

Portanto, a realização do princípio da não-cumulatividade tem por base a compensação, impedindo que o tributo incida sobre valores já tributados.

Apresentado esse breve conceito, registramos que Roque Antonio Carrazza conclui que a não- cumulatividade é característica essencial desse imposto, bem como se apresenta como um direito constitucional do contribuinte (de direito) e, concomitantemente, um benefício ao contribuinte (de fato), a quem convêm preços mais reduzidos ou menos onerados pela tributação¹⁷.

Entendemos que o princípio da não-cumulatividade é um núcleo comum para todas as hipóteses de incidência do Imposto, inclusive quando se tributa operações provenientes do exterior. Isto é,

¹⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. Ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 267.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 996/997.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 341.

em nosso entender, nenhuma das hipóteses de incidência do ICMS pode acarretar a cumulatividade de impostos.

No entanto, o direito de abatimento só se justifica se houver uma operação seguinte, pois só assim o imposto poderá ser cumulativo.

Em outros falares, inexistindo uma obrigação tributária posterior, não há que se falar em incidência cumulativa de impostos e, conseqüentemente, em direito de compensação. Logo, ainda que a operação seja feita por não contribuinte do imposto, a não-cumulatividade permanece observada.

Exemplificando: caso uma pessoa física importe uma máquina proveniente do exterior e, posteriormente, não a revenda para terceiros, a não-cumulatividade estará caracterizada, eis que o imposto incidirá uma única vez. Vejamos: a operação estará desonerada da tributação no país de origem e será tributada no Brasil somente uma vez com a importação. Portanto, a incidência do ICMS Importação será a 1ª e única etapa de tributação deste imposto, razão pela qual resta demonstrado que não haverá imposto sobre imposto.

Assim, em nosso sentir, o Princípio da não-cumulatividade é observado em todos os casos e não há qualquer restrição ao referido princípio, uma vez que em nenhuma das hipóteses de incidência se opera a cumulatividade de impostos.

Além deste, oportuno demonstrar a existência de outro núcleo comum que nos parece inerente a todas as hipóteses de incidência.

Examinando o critério material das hipóteses de incidência contidas na sigla “ICMS”, podemos notar que todas têm em comum o substantivo “**operação**”, diferenciando-as apenas no complemento: de circulação mercadoria e de bem; ou prestação de serviço.

A esse respeito, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, ao comentarem a Constituição Federal de 1967/1969, trazem importante constatação que pode ser perfeitamente aplicada ao ICMS atualmente em vigor, *in verbis*:

O conceito nuclear da materialidade da hipótese de incidência do ICM é o de operações. Esta é, definitivamente, uma expressão substantiva de descrição constitucional do tributo; é o núcleo em torno do qual se constrói a própria descrição do campo material de competência dos Estados. Os demais termos, constante dessa locução constitucional, são adjetivos em torno do substantivo operações. O cerne, portanto, da materialidade da hipótese de incidência, está na expressão operações. As operações é que constituem no fulcro de toda a preocupação constituinte e, portanto, necessariamente, no centro das preocupações seja do legislador, seja dos aplicadores administrativos ou judiciais desse tributo.¹⁸

Nesse prisma, José Eduardo Soares de Melo leciona sobre o conceito de operações, segundo o qual “*Configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico relativa à transmissão de um direito (posse ou propriedade)*”¹⁹.

Com efeito, estamos convencidos que todas as hipóteses de incidência inseridas sob o rótulo de “ICMS” devem ser precedidas de uma operação, assim entendida como um negócio jurídico.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Núcleo da definição constitucional do ICM (operações, circulação e saída)**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, v. 25- 26, 1983, p. 104.

Serão analisadas, detalhadamente, as operações de circulação de mercadoria e de bens no próximo capítulo.

1.4 Demais especificidades do ICMS Operações Mercantis

A partir deste ponto, deixaremos de lado as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, bem assim as operações com energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e minerais, e passaremos a tratar exclusivamente do imposto sobre a circulação de bens e mercadorias, ainda que as operações se iniciem no exterior.

O ICMS Operações Mercantis se caracteriza por ser plurifásico, ou seja, recai sobre toda a cadeia de circulação da mercadoria. Em razão desta característica, o Constituinte assegurou aos contribuintes o princípio da não-cumulatividade, permitindo-os compensar financeiramente os créditos e débitos.

Outra característica específica do tributo é seu enquadramento como imposto indireto. Em que pesem as diversas críticas que frequentemente são expostas²⁰, haja vista ser destituída de valor científico, ainda é usual diferenciar os impostos em direto/indireto, sob a ótica econômica.

¹⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. Ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 217.

²⁰ Hugo de Brito Machado dispõe que “o CTN não adotou a classificação dos tributos em diretos e indiretos. Na verdade essa classificação importa mais à Ciência das Finanças que ao Direito Tributário (...) A classificação dos tributos em diretos e indiretos não tem, pelo menos do ponto de vista jurídico, nenhum valor científico. É que não existe critério capaz de determinar quando um tributo tem o ônus transferido a terceiro, e quando é o mesmo suportado pelo próprio contribuinte.”. IN: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 177.

Ademais, Luciano Amaro afirma que “*por mais que ao jurista repugne a noção de impostos indiretos, não temos como evitá-los, por uma razão muito simples: eles existem*”²¹.

Os impostos diretos são aqueles em que se reúnem, em uma só pessoa, as condições de contribuinte de direito e de fato, ou seja, aquele que recolhe o imposto é o mesmo que suporta o seu ônus.

Os impostos indiretos, por sua vez, consistem na possibilidade de o contribuinte repassar, para o consumidor final, o imposto por ele recolhido, através de acréscimo no preço da mercadoria.

No tocante à natureza do objeto tributável, os impostos podem ser pessoais ou reais. Pessoal é o imposto que considera as circunstâncias específicas relativas a cada contribuinte, a fim de dimensionar o montante a pagar. Esta definição pode ser extraída do princípio da capacidade contributiva, prevista no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

Em contrapartida, na definição de Geraldo Ataliba, os impostos reais são:

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A hipótese de incidência é um **fato objetivamente considerado**, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na

²¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. Ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 301.

descrição do aspecto material da hipótese de incidência.²²
(grifo nosso)

O ICMS pode ser qualificado como real, uma vez que as condições do contribuinte são irrelevantes. Tendo em vista se tratar de um imposto real, a sua alíquota não poderá ser progressiva, conforme já entendeu o Supremo Tribunal Federal²³.

Assim, a tributação por meio de ICMS será apenas proporcional à base de cálculo, mas deverá ter alíquotas diferentes em razão da seletividade, conforme se passa a demonstrar.

O ICMS Operações Mercantis possui função predominantemente fiscal, contudo possui, também, caráter extrafiscal em virtude da essencialidade da mercadoria. Por outro lado, o ICMS Importação apresenta característica inversa, conforme será exposto no próximo capítulo.

O caráter fiscal do imposto consiste na utilização da legislação tributária com a finalidade principal de arrecadação para os cofres públicos. Quanto à extrafiscalidade, a doutrina tem apresentado divergência em sua caracterização. No entanto, parece-nos mais acertada a corrente defendida por ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que assim a define:

²² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. Ed., 10. Tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 141.

²³ A propósito, o Supremo Tribunal Federal já editou o enunciado n.º 656 de sua Súmula, no qual prevê ser inconstitucional lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI, ao fundamento de que um tributo de caráter real não pode ter alíquotas progressivas, sob pena de ofensa aos princípios da capacidade contributiva e isonomia. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Enunciado de Súmula n. 656. Disponível em: <www.stf.jus.br> , Acesso em 26/08/2011.

Não raro, porém, a tributação é utilizada para estimular ou desestimular condutas havidas, respectivamente, por convenientes ou nocivas ao interesse público. Este fenômeno há nome Extrafiscalidade. Extrafiscalidade é, portanto, o emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios, isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa).²⁴

Tradicionalmente, a seletividade do ICMS é facultativa. De fato, a maioria da doutrina entende que o art. 155, § 2º, inciso III, da Carta Magna, ao dispor que “poderá ser seletivo”, não impõe um dever ao legislador ordinário.

No entanto, com apoio na doutrina de Roque Antonio Carrazza²⁵, entendemos que tanto o IPI, como o ICMS, deverão, obrigatoriamente, ser seletivos em função da essencialidade.

CAPÍTULO 2- O ICMS Importação

2.1 O Panorama histórico do ICMS Importação no Ordenamento Jurídico Brasileiro

Antes de esmiuçarmos a hipótese de incidência do ICMS Importação, apresentaremos um breve panorama histórico acerca do referido imposto no ordenamento jurídico brasileiro.

Nas Constituições de 1946, de 1967 e a redação original da Constituição de 1969 estabelecia-se que o ICM incidiria apenas sobre as operações mercantis realizadas dentro do território nacional.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 437.

A não incidência do imposto em relação às mercadorias provenientes do exterior perdurou até o advento da Emenda Constitucional nº. 23, de 05 de dezembro de 1983. A partir de então, foi atribuída aos Estados e ao Distrito competência para instituir o ICM sobre as importações de mercadorias e bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento comercial, conforme se verifica do § 11, do artigo 23, inserido pela mencionada emenda, *verbis*:

§ 11. O imposto a que se refere o item II (ICM) incidirá, também, sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Compulsando o referido preceptivo, constata-se que a hipótese de incidência do imposto consistia na importação de mercadoria ou bens destinados a produtores, industriais ou comerciantes que exercem a atividade mercantil.

Portanto, em consonância com a incidência do imposto no âmbito interno, a operação de circulação de mercadoria era essencial para a incidência do ICMS Importação. De igual modo, ressalta-se que o aspecto material abrangia também os bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Assim, as pessoas físicas ou jurídicas que não exerciam, com habitualidade, a mercancia não eram sujeitas à exação do imposto, quando importavam bens de outros países.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal manteve a referência

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 438.

a mercadoria, incidindo-o tão-somente nas importações realizadas por contribuintes do imposto.

Veja-se:

Artigo 155(...)

§ 2º O imposto previsto no Inciso I, b, (ICMS) 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.²⁶

Diante deste dispositivo, a jurisprudência era unânime e pacífica no sentido de que não havia incidência do ICMS Importação para os particulares que não importavam com habitualidade, bem como para as pessoas jurídicas não-contribuintes do imposto.

Nessa toada, a Suprema Corte editou o Enunciado de Súmula n.º 660, cuja redação prevê:

Súmula 660 — Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.²⁷

Esse enunciado restou definido a partir do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 203.075/DF - Tribunal Pleno, DJ de 29.10.1999, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, cuja ementa transcrevemos:

²⁶ Artigo 155, §2º, IX, “a”, da Constituição Federal.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Enunciado de Súmula n. 660. Disponível em: <www.stf.jus.br> , Acesso em 26/08/2011.

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.²⁸ (grifo nosso)

O fundamento dos precedentes que lastrearam a cristalização da jurisprudência, antes da edição da Emenda Constitucional, era no sentido de que as pessoas físicas e as jurídicas prestadoras de serviço não realizavam o fato imponible, que se consubstanciava na prática de operação de circulação de mercadoria.

Nesse diapasão, o núcleo comum “operação” estava estritamente atrelado ao seu complemento “circulação de mercadoria”.

Igualmente, não é demais ressaltar que àquela época o aspecto material do ICMS Importação já havia sido ampliado para abranger também alguns bens, quais sejam: os destinados ao ativo fixo ou ao consumo do estabelecimento comercial.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 203.075, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Primeira Turma, DJ 29-10-1999, Acesso em 26/08/2011.

A incidência do imposto se limitava ao aspecto material acima indicado até que sobreveio a Emenda Constitucional n.º 33/2001. Essa norma alterou a redação da alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, do artigo 155, passando-se a ter o seguinte teor:

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;

No particular, frise-se que o Constituinte Derivado editou a referida Emenda para reverter o entendimento já consolidado pelo STF, permitindo-se, então, que os Estados alcançassem os não-contribuintes habituais do imposto.

Nesse ponto, Hugo de Brito Machado relata que esta emenda *“veio atender à ganância cada vez maior das Fazendas Estaduais”*²⁹.

Dessa forma, com as alterações trazidas pela Emenda Constitucional n.º 33/2001, não só as operações de circulação de mercadorias e de bens destinados ao ativo fixo ou ao consumo do estabelecimento comercial seriam tributadas, mas toda e qualquer operação de circulação de bens.

Diante disto, foi proposta a retificação da Súmula n.º. 660 do Supremo Tribunal Federal, para que essa passasse a prever o seguinte teor:

Até a vigência da EC 33/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

Ocorre que esta proposta de alteração do enunciado não foi aprovada em julgamento realizado no dia 26 de novembro de 2003, pelo Plenário do STF. Assim, a redação original do enunciado foi republicada e, atualmente, encontra-se em vigor.

No entanto, as divergências sobre a incidência ou não do imposto em relação aos seus não contribuintes ainda não foram pacificadas por nossos tribunais, conforme será demonstrado ao longo desse trabalho.

2.2 Função do ICMS Importação- Caráter Fiscal e/ou Extrafiscal

Conforme demonstrado em capítulo anterior, o caráter fiscal de imposto consiste na utilização da legislação tributária com a finalidade principal de arrecadação para os cofres públicos, enquanto a extrafiscalidade tem o escopo de estimular ou desestimular condutas, bem como resguardar os interesses nacionais a fim de atingir valores constitucionais.

O ICMS Importação possui característica peculiar em relação aos outros impostos sob o rótulo de ICMS. O imposto ora estudado tem caráter fiscal e extrafiscal, no entanto este é predominante em relação àquele.

Um dos fatos mais conhecidos por seu potencial de produzir efeitos extrafiscais é o comércio exterior. A fim de proteger a indústria

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p.

nacional, a Constituição Federal estabelece casos de imunidade para as exportações, ao mesmo tempo em que onera as importações de produtos.

Diante da política internacional de desonerar a carga tributária sobre a exportação, os produtos chegam ao Brasil livres de impostos. Com base nessa premissa, o poder legislativo criou o ICMS Importação para garantir a isonomia entre os produtos comercializados no país e para proteger a indústria nacional.

Ocorre que os objetivos acima delineados são atendidos pelo Imposto de Importação, a partir do qual o preço do bem importado se equipara ao praticado internamente. Os impostos alfandegários, também chamados de impostos aduaneiros, são instrumentos eficazes para proteger o mercado interno e regular a oferta de bens.

Hugo de Brito Machado enquadra o Imposto de Importação como instrumento de política econômica:

Se não existisse o imposto de importação, a maioria dos produtos industrializados no Brasil não teria condições de competir no mercado com seus similares produzidos em países economicamente mais desenvolvidos, onde o custo industrial é reduzido graças aos processos de racionalização da produção e ao desenvolvimento tecnológico de um modo geral.

Além disto, vários países subsidiam as exportações de produtos industrializados, de sorte que os seus preços ficam consideravelmente reduzidos. Assim, o imposto de importação funciona como valioso instrumento de política econômica.³⁰

335.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 266.

Assim, tendo o ICMS Importação caráter, predominantemente, extrafiscal, a constitucionalidade de sua exação passa a ser questionável, sobretudo porque os efeitos desejados com a tributação Estadual já são atendidos com o Imposto de Importação, o que pode acarretar acúmulo de impostos e, conseqüentemente, violação aos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco³¹.

Para alguns doutrinadores, o ICMS Importação não tem objetivo protecionista da indústria nacional, pois a sua criação teria sido para garantir a livre concorrência e a isonomia entre os produtos comercializados no país.

Para tanto, argumentam que os produtos importados são remetidos ao Brasil livres de impostos, ao contrário dos produtos internos que sofrem tributação por meio de ICMS e IPI.

Nesse sentido, discorre Misabel Abreu M. Derzi:

A tributação das operações de importação por meio do IPI e do ICMS não obedece apenas as razões de ordem fiscal. Como se sabe, o imposto de importação e o imposto de exportação não têm objetivos fiscais, mas predominantemente extrafiscais, de evidente defesa da produção interna, que, muitas vezes, não tem competitividade em face dos produtos estrangeiros, de proteção às divisas e ao equilíbrio da balança comercial.

Entretanto, a incidência de tributos como o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e de serviços (ICMS) na importação não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade. O ICMS deve ser neutro, não devendo distorcer as regras de concorrência. É que, como se sabe, a norma adotada no mercado internacional é aquela

³¹ Considerações mais detalhadas sobre este ponto serão feitas no último capítulo.

de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços importados chegam ao país do destino, livres de todo imposto. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais por em produção desfavorável a produção nacional que, internamente, sofre a incidência do IPI e do ICMS. Daí a necessidade de se fazer incidir o ICMS sobre a importação das mercadorias em geral, além da incidência do IPI, quando se tratar de produto industrializado.³²

Entendemos que os esclarecimentos da autora são oportunos, mas contestamos, *data venia*, a afirmação de que tal medida não seria protecionista. Nesse passo, a própria autora dispõe que “*seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais por em produção desfavorável a produção nacional*”³³.

De fato, a incidência do imposto é importante para garantir a isonomia e a equidade, porém sua exação não deixa de proteger a indústria brasileira e a produção de empregos, na medida em que, para o consumidor, é sempre mais vantajoso adquirir o produto mais barato, independente da origem.

Ainda quanto à proteção da indústria nacional ou até mesmo a livre concorrência, indaga-se sobre a aplicabilidade desses objetivos aos casos de importação de equipamentos sem similar nacional, como, por exemplo, equipamento médico ainda não fabricado pela indústria nacional.

Nesse aspecto, entendemos que a importação de um bem, sem similar nacional, por um não contribuinte do imposto, não deveria ser abrangida pela hipótese de incidência do imposto. Porém, como

³² BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. Ed., atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado, Rio de Janeiro: Editora Forense, p. 381.

não há exceção na norma constitucional, os legisladores estaduais deveriam instituir leis criando isenções, na medida em que esses bens são alheios ao objetivo da tributação.

A ausência de incentivo fiscal do ICMS Importação em relação a bens sem similar nacional pode impedir que os prestadores de serviços essenciais ofereçam mais qualidade no atendimento a população, além de limitar o desenvolvimento tecnológico do país.

A título exemplificativo, o Estado de São Paulo, por meio do Decreto n.º 55.555/2010, regulamentado pela Resolução Conjunta SF/SS-01, de 18/03/2011, isenta do ICMS Importação os aparelhos médico-hospitalares e laboratoriais, sem similar nacional.

2.3 Hipótese de Incidência

2.3.1 Aspecto Material

O aspecto material da hipótese de incidência é a descrição do fato jurídico sobre o qual incidirá o imposto. O saudoso Geraldo Ataliba assim o define:

Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.

É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua

³³ BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. Ed., atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado, Rio de Janeiro: Editora Forense, p. 381.

caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (que a h.i. define) pertence. Contém ainda os dados para a fixação da subespécie em que ele se insere.³⁴

Definido o conceito, cabe analisar o aspecto material do imposto. O artigo 155, inciso II, da Constituição Federal atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para 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.

Desse modo, depreende-se que o **ICMS Operações Mercantis** tem o mencionado núcleo comum “operação” estritamente atrelado ao complemento “circulação de mercadoria”.

Para José Eduardo Soares de Melo, a circulação consiste na *“passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica.”*³⁵. Vê-se, portanto, que a circulação deve ser jurídica, isto é, que implica em transferência da titularidade.

Entende-se por mercadoria qualquer bem móvel destinado a mercancia (comércio), ou seja, é necessário o intuito de obtenção de lucro com a transferência do bem. Da doutrina de Eduardo Sabbag, igualmente, é possível extrairmos elogiável conceito para mercadoria:

³⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. Ed.- 10. tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 106/107.

³⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. Ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 221.

A mercadoria é bem ou coisa móvel. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação, uma vez que é coisa móvel com aptidão ao comércio. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio, mas somente aquelas adquiridas para revenda ou venda.³⁶

Em suma, o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS Operações Mercantis é a realização de negócio jurídico que transfira a propriedade de bem móvel objeto de mercancia.

Conforme dito anteriormente, o ICMS Operações Mercantis foi concebido pela Constituição de 1988 como um imposto mercantil. Com as alterações trazidas pela Emenda Constitucional n.º 33/2001, pode parecer, à primeira vista, que o caráter da prática de obrigações mercantis deixou de imperar como requisito imprescindível para a configuração do **ICMS Importação**.

No entanto, não é o que nos parece, senão vejamos. Com a supracitada emenda constitucional, a abrangência do imposto foi ampliada, de modo a incidir, também, sobre bens provenientes do exterior.

Comentando a referida alteração constitucional, Valeria Zotelli assim dispõe:

Trata-se de uma exceção constitucionalmente prevista ao plexo de elementos do ICMS Operações Mercantis para permitir que o mesmo ICMS, que tem como elemento essencial a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, possa incidir, igualmente, sobre operações relativas à circulação de bens (inclusive mercadorias) por pessoa física ou

³⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 988.

jurídica, qualquer que seja a sua finalidade, quando advindos do exterior.

Porém, a despeito de se estar diante de uma exceção à exigência de “mercadorias” para a materialização da hipótese de incidência do ICMS Importação, mantém-se como elementos essenciais da hipótese de incidência do imposto a exigência de que haja operação (relação jurídica), e que ela seja relativa a circulação jurídica (mudança de titularidade) de bens advindos do exterior.³⁷

Concordamos com a posição da referida autora. Entendemos que a Emenda Constitucional apenas ampliou o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS Importação, passando-se a incidir sobre bens, advindos do exterior.

Nesse ponto, ressalta-se que “bens” é um termo amplo que abrange tanto mercadorias (que tem finalidade comercial) como outros bens (destinados ao uso ou consumo do importador). Assim, o ICMS Importação não mais se restringe a mercadorias, podendo incidir sobre todos os tipos de bens, seja eles mercadorias ou não.

Destarte, após estudo sobre o tema, concluímos que a alteração constitucional não criou novo tributo, mas apenas afastou o requisito de mercancia para as demais operações. Por consequência, os outros dois elementos essenciais à incidência do imposto permanecem inalterados, a saber: operações (núcleo comum) e circulação.

Dessa maneira, para que haja a incidência do ICMS Importação não basta a entrada de mercadoria estrangeira no território

³⁷ ZOTELLI, Valeria. **O Sujeito ativo do ICMS Importação: interpretação do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96 de acordo com a Constituição Federal**. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário-Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP, São Paulo, p. 43.

nacional. Isto porque é preciso que a importação envolva uma “operação de circulação de bem”, ou seja, é imprescindível a existência de uma relação jurídica mercantil que envolva a transferência da propriedade do bem para o importador.

Em outras palavras, o caráter mercantil não deixou de existir, na medida em que o imposto somente incidirá se o importador realizar uma operação de aquisição de bem proveniente do exterior. Na verdade, o que se afastou da norma foi o requisito de efetuar a operação com o intuito de mercancia!

É importante observar que o residente no exterior, que adquire um bem e se muda para o Brasil levando-o consigo, não realizará o fato imponible, pois o bem já era seu, não havendo transferência de titularidade. Neste caso, a internação do bem não se deu por meio de operação de circulação de bem, mas por alteração de domicílio.

Em contrapartida ao aspecto material ora defendido, evidencia-se que há corrente doutrinária que entende que a referida Emenda Constitucional criou um imposto novo com a mesma hipótese de incidência do Imposto de Importação. Dentre os que defendem a bitributação está Roque Antonio Carrazza, o qual, em obra dedicada ao estudo do imposto, assevera:

Na verdade, a Emenda Constitucional 33/2001 abriu espaço, neste particular, a um adicional estadual do imposto sobre importação (que incide quando da entrada no País de qualquer produto estrangeiro, independente de ser ou não mercadoria e de o importador ser ou não

comerciante) - o que leva a uma bitributação, desautorizada pelo Poder Constituinte Originário.³⁸

Na mesma trilha, Marcelo Viana Salomão entende:

Assim como ocorreu com alguns serviços, também determinadas importações passaram a ser atingidas pelo quadro impositivo dos Estados. Vale dizer, o constituinte de 1988 outorgou competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem, também, um imposto sobre importações.³⁹

Vê-se, portanto, que esta parte da doutrina entende que o imposto ora estudado é um adicional Estadual ao Imposto de Importação.

Pedimos vênia para discordar de tal corrente. Entendemos que a hipótese de Incidência do ICMS Importação é diversa do Imposto de Importação, conforme doravante será demonstrado.

Para Leandro Paulsen⁴⁰, importação “*é o ato de trazer para o território nacional ou, como diz Aurélio, “fazer vir de outro país”*”⁴¹. Ou seja, o aspecto material do imposto de importação é o ingresso de bens importados no território aduaneiro brasileiro.

Neste ponto, o artigo 19 do CTN dispõe que “*o imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no Território Nacional*”. Em consonância, o artigo 1º do Decreto-lei n. 37/96 estabelece:

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 84.

³⁹ SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. 2.ed. São Paulo: Editora Athas, 2001, p. 58.

⁴⁰ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. Ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 12.

⁴¹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 2ª edição, revisada e aumentada, 17ª reimpressão. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 923.

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

Ao contrário, para a incidência do ICMS Importação não basta “a entrada no Território Nacional”. Para tanto, é necessário atender ao núcleo comum “*operação*” e ao seu complemento “*circulação de bens*”.

Dessa forma, o aspecto material do ICMS Importação consiste na prática de “operação de circulação de bem”, isto é, o sujeito passivo, para ser contribuinte do imposto, deve realizar negócio jurídico que acarrete na transferência de titularidade do bem importado.

Nesse sentido, vem caminhando o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 474.267/RS, no qual se discute a constitucionalidade, ou não, da incidência do ICMS Importação sobre operações realizadas por não contribuinte do Imposto, após a edição da EC 33/2001.

Após voto do Min. Relator Joaquim Barbosa declarando a constitucionalidade da exação, o Min. Dias Toffoli, em voto-vista, aduziu que a norma alcançaria a pessoa natural ou física, bem como a sociedade ou associação civil de fins não econômicos, desde que realizassem o fato imponible. Para ele, “*a materialidade do tributo deveria envolver operações de circulação de bens ou mercadorias, ou seja, a prática de um negócio jurídico que configurasse a transferência de domínio*”⁴². Após, o relator indicou adiamento.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo n. 613, referente ao RE 474.267/RS. Disponível em: <www.stf.jus.br> , Acesso em 26/08/2011.

Portanto, depreende-se que o entendimento do referido Ministro Dias Toffoli está em consonância com o aspecto material que ora defendemos.

Para que não parem dúvidas, oportuno colacionar um exemplo, a fim de demonstrar que o ICMS Importação não é um adicional Estadual do Imposto de importação.

Trata-se de importação de bem mediante arrendamento mercantil, sem opção de compra.

No caso do imposto de importação, a obrigação tributária decorrente da operação de introdução do bem importado em território nacional, mesmo em regime de arrendamento mercantil, decorre da hipótese de incidência do imposto⁴³. Assim, pouco importa a forma pela qual foi realizada a operação de internação destes bens, eis que o aspecto material do Imposto de Importação é a “*entrada da mercadoria no território nacional*”⁴⁴.

Em contrapartida, não se caracteriza como fato imponible do ICMS Importação, a importação de bem sob o regime de arrendamento mercantil, quando não há a opção de compra.

Neste ponto, merece destaque julgado oriundo do Supremo Tribunal Federal, no qual restou assentado que tal fato jurídico não enseja tributação por ICMS Importação, mesmo nas importações ocorridas após a Emenda Constitucional n.º 33/2001:

⁴³ Além disto, o art. 17 da Lei 9.099/74 dispõe “A entrada no território nacional dos bens objeto de arrendamento mercantil, contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, **não se confunde com o regime de admissão temporária** de que trata o Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, **e se sujeitará a todas as normas legais que regem a importação.**” (grifo nosso)

⁴⁴ Artigo 1º do Decreto-lei n. 37/96.

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Contrato de arrendamento mercantil. Leasing. Inexistência de opção de compra. Importação de aeronaves. Não incidência do ICMS. Decisão mantida. Agravo regimental improvido. Não incide ICMS sobre as importações, do exterior, de aeronaves, equipamentos e peças realizadas por meio de contrato de arrendamento mercantil quando não haja circulação do bem, caracterizada pela transferência de domínio, **ainda que sob a égide da EC nº 33/2001.**⁴⁵

Neste julgado, o Ministro relator- Cesar Peluso- cita o voto do Min. Eros Grau proferido no RE 461.968, *verbis*:

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.

Após citá-lo, o Min. Cesar Peluso conclui que esse entendimento é “*aplicável mesmo às importações ocorridas após a promulgação da Emenda Constitucional n.º 33/2001*”⁴⁶.

Extrai-se, do referido julgado, que contrato de arrendamento mercantil, sem opção de compra, não se caracteriza como “operação de circulação de bens”, uma vez que inexiste a transferência do domínio do bem, requisito indispensável para a ocorrência do fato imponible do ICMS Importação.

Diante do exposto, verifica-se que o aspecto material do ICMS Importação é diverso do Imposto de Importação, pois, enquanto este tem como aspecto material a entrada do bem no território

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 553.663 , Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, DJ 29-02-2008, Acesso em 26/08/2011.

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 553.663 , Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, DJ 29-02-2008, Acesso em 26/08/2011.

nacional, aquele tem como requisito uma operação de circulação de bem.

2.3.2 Aspecto Espacial

Geraldo Ataliba entende por aspecto espacial “a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponible”⁴⁷.

O ponto a ser solucionado em relação ao critério espacial é definir em qual local se realiza a hipótese de incidência, a fim de estabelecer o Estado competente para a cobrança do tributo. Depreende-se, desse modo, que o aspecto espacial está atrelado à competência tributária em decorrência do princípio da territorialidade⁴⁸.

Nota-se que a questão a ser dirimida envolve, em tese, três Estados que poderiam pleitear a titularidade do crédito referente ao imposto. O primeiro é aquele por meio do qual o bem ingressa no território nacional. Já o segundo é o Estado que se localiza o importador do bem. Por fim, o terceiro é o destinatário final do bem.

Passa-se, então, ao detalhamento da legislação a respeito. O artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal dispõe que, nos casos de ICMS Importação, cabe “o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o **estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem** ou serviço.”

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. Ed.- 10. tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 104.

⁴⁸ Nesse sentido: ZOTELLI, Valeria. **O Sujeito ativo do ICMS Importação: interpretação do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96 de acordo com a Constituição Federal**. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário- Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP, São Paulo, p. 49.

A nosso ver, a Constituição é clara no sentido de que o ICMS Importação é devido ao Estado onde estiver o Importador, pois é esse o destinatário jurídico do bem. O Supremo Tribunal Federal já assentou o seu entendimento, *ex vi*:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA "A" DO INCISO IX DO § 2º DO ART. 155 DA MAGNA CARTA. **ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR.**

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea "a" do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário desprovido.⁴⁹

O entendimento da Suprema Corte se mostra compatível com o ordenamento jurídico, uma vez que **o aspecto espacial deve ser o local onde se opera o fato imponible.**

Restou assentado que o aspecto material do ICMS Importação consiste em uma relação jurídica de transferência de bem. Tendo em vista que a transferência da propriedade de bens móveis se dá com a tradição, com fulcro no artigo 1.226 do Código Civil, o aspecto espacial só pode ser o local do estabelecimento do importador.

Assim, é necessário sabermos quem se apresenta como “importador” para efeito do aspecto espacial. Valéria Zotelli, em estudo destinado a esse tema, assim esclarece:

⁴⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 299079, Relator(a): Min. CARLOS AIRES BRITTO, Primeira Turma, , DJ 16-06-2006, Acesso em 26/08/2011.

Será considerado importador e, portanto, sujeito passivo da obrigação tributária atinente ao ICMS-Importação, a pessoa jurídica que adquire mercadoria no exterior para revenda a encomendante predeterminado ou a terceiro ainda desconhecido, cabendo o imposto ao Estado no qual o sujeito passivo esteja devidamente estabelecido, independente de a mercadoria circular fisicamente por seu estabelecimento antes de ser remetido ao novo adquirente.

O mesmo raciocínio aplica-se em face de pessoas físicas que realizam a importação e que, ao invés de tomarem posse dos bens importados, os remetem para terceiros localizados em outro Estado da Federação, em operação não mercantil.

Será também considerado importador e, portanto, sujeito passivo do imposto sob comento, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. Nestes casos, a pessoa jurídica importadora é mera prestadora de serviços, não sendo destinatária da mercadoria e, portanto, não se caracteriza como contribuinte do imposto.⁵⁰

Com efeito, necessário se faz analisar em qual das seguintes espécies se deu a importação: importação propriamente dita; a importação por encomenda; ou importação por conta e ordem.

As duas primeiras espécies não ensejam maiores dúvidas, eis que em ambas o importador realiza a operação por conta própria. Estas duas espécies se distinguem apenas quanto ao destino do bem, pois, enquanto a primeira é realizada pelo importador para uso próprio ou para revenda a terceiros desconhecidos; a segunda é feita para posterior revenda do bem a destinatário predeterminado que a encomendou.

⁵⁰ ZOTELLI, Valeria. **O Sujeito ativo do ICMS Importação: interpretação do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96 de acordo com a Constituição Federal**. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário-Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP, São Paulo, p. 96.

Assim, em ambos os casos, será considerado importador aquele que trouxe o bem para o Brasil e, conseqüentemente, o aspecto espacial será o Estado no qual este importador esteja estabelecido.

A nosso ver, a espécie que pode ensejar maiores dúvidas é a importação por conta e ordem. Nesta espécie de importação, o destinatário realiza operação mercantil com o exportador estrangeiro e se vale de sociedade importadora para operacionalizar a importação⁵¹.

Neste caso, considera-se competente para cobrar o imposto o Estado onde se localiza o adquirente do bem, independente da sociedade importadora ter sede em local diverso. Isto se deve ao fato de que ser o adquirente o sujeito do fato imponible, sendo o importador mero prestador de serviços.

2.3.3 Aspecto Temporal

O aspecto temporal é a descrição do exato momento em que nasce o fato imponible, isto é, consiste no momento da realização “*in concreto*” da hipótese de incidência.

O aspecto temporal também está intimamente ligado com a ocorrência do comportamento do aspecto material. Neste ponto, registramos que o aspecto temporal nunca poderá ser anterior à verificação do comportamento descrito pela norma como apto a incidir a obrigação tributária.

⁵¹ ZOTELLI, Valeria. **O Sujeito ativo do ICMS Importação: interpretação do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96 de acordo com a Constituição Federal**. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário-Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP, São Paulo, p. 70.

A Constituição de 1969, em seu art. 23, § 11º, determinava a incidência do ICMS Importação "*sobre a entrada, em estabelecimento comercial*". Em consonância, foi publicado o Decreto-lei n.º 406/1968, que previa que o aspecto temporal do ICMS Importação ocorre com "*a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento*"⁵².

Diante dessas normas, o Supremo Tribunal Federal editou, em 15/12/1976, com publicação no *DJ* de 3/1/1977, o enunciado de Súmula n.º 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.⁵³

Com o advento da Constituição de 88, a redação foi modificada, prevendo a incidência do Imposto sobre "*a entrada de mercadoria importada do exterior*", isto é, foi retirado o termo "estabelecimento" da norma.

A partir de então, houve a alteração do aspecto temporal, passando-se a incidir com a entrada do produto no território nacional, mais precisamente quando do desembaraço aduaneiro.

Nesse diapasão, foi editada a Lei Complementar 87/96, na qual se considera ocorrido o fato impositivo do imposto no momento "*do*

⁵² Artigo 1, inciso II, do Decreto-lei n.º 406/1968.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Enunciado de Súmula n. 577. Disponível em: <www.stf.jus.br>, Acesso em 26/08/2011.

desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bens importados do exterior”⁵⁴.

Com o novo quadro normativo, tornou-se insubsistente o enunciado nº 577 da Súmula do STF. Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal consolidou o seu novo entendimento por meio da Súmula nº 661, que assim preceitua:

Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.⁵⁵

Em que pese o entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal, entendemos que exigir o imposto por ocasião do desembaraço aduaneiro é antecipar a cobrança para antes da efetiva ocorrência de seu fato impositivo.

Comentando o referido artigo, Roque Antonio Carrazza conclui:

Muito bem, se o imposto cabe ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário, segue-se que o momento da ocorrência de seu fato impositivo só pode ser a entrada física da mercadoria no estabelecimento do contribuinte. Isso inclusive confirma e vem ao encontro do caráter mercantil das importações que serão tributadas por meio de ICMS.

Ademais, não faria sentido que a incidência do tributo se dê no Estado onde se encontra a repartição aduaneira e o montante cobrado caiba ‘ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário’.⁵⁶

⁵⁴ Artigo 12, inciso IX, da Lei Complementar n. 87/96.

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Enunciado de Súmula n. 661. Disponível em: <www.stf.jus.br> , Acesso em 26/08/2011.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 72.

A corroborar o exposto acima, urge observar as pontuais palavras de José Eduardo Soares de Melo:

Assim, revela-se injurídica a regra estabelecendo que o importador só poderá desembaraçar as mercadorias importadas após o recolhimento do ICMS, porque este simples ato do importador não é representativo do aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto. O momento da positivação do fato tributário é representado pelo efetivo recebimento das mercadorias, ou bens importados, quando de sua entrada no estabelecimento do contribuinte.⁵⁷ (grifo nosso)

Como se pode notar, o aspecto temporal definido na legislação infraconstitucional vigente é alheio ao comportamento do aspecto material, eis que “*despacho aduaneiro*” não é a materialidade do ICMS Importação.

Nos termos do artigo 116 do CTN, considera-se ocorrido o fato imponible desde o momento que a situação jurídica esteja definitivamente constituída.

In casu, o aspecto temporal do ICMS Importação ocorrerá com a concretização da operação de circulação de bem, a qual se realiza com a transferência da propriedade. Ademais, conforme visto no item anterior, a transferência da propriedade de bens móveis se dá com a tradição, nos termos do artigo 1.226 do Código Civil.

Assim, a nosso ver, o aspecto temporal deve ser o momento da tradição, que, no caso em conteúdo, operar-se-á com o recebimento da mercadoria no estabelecimento do importador.

⁵⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 42.

Diante do exposto, concluímos que o aspecto temporal definido na LC 87/96 viola o Sistema Tributário Nacional.

2.4 Consequente Normativo

2.4.1 Introdução e o Aspecto Pessoal

A norma tributária contém uma Hipótese de incidência, um comando (mandamento) e uma multa (no caso de descumprimento).

A Hipótese de incidência é a descrição do fato jurídico pela norma. Ocorrendo esse fato jurídico, a norma prevê um mandamento, que Paulo de Barros Carvalho denomina de “conseqüente normativo”⁵⁸.

O conseqüente, também conhecido como prescritor, comanda os direitos e obrigações provenientes da subsunção do fato a norma. No entanto, esse comando só será compulsório se a hipótese de incidência ocorrer, isto é, o mandamento fica em suspenso até a ocorrência do fato.

Além disso, esse comando só atinge as pessoas que se enquadraram na hipótese de incidência, ou seja, a obrigação decorrente da norma se restringe ao sujeito que realiza o aspecto material da hipótese de incidência.

Ainda na classificação de Paulo de Barros Carvalho, o conseqüente da norma apresenta dois aspectos: o pessoal e o

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 236.

quantitativo⁵⁹. O aspecto pessoal determina os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária.

No caso do ICMS Importação, restou demonstrado que a competência para instituí-lo foi atribuída pela Constituição Federal aos Estados-Membros e ao Distrito Federal, bem como à União em relação aos Territórios porventura existentes ou ainda nos casos de iminência de guerra externa, tratando-se de Competência Extraordinária, prevista no Art. 154, inciso II, da Constituição Federal.

Sobremais, pela divisão territorial, demonstrou-se que o Estado competente para cobrá-lo é aquele onde estiver o estabelecimento do Importador, pois é esse o destinatário jurídico da mercadoria.

Por fim, será sujeito passivo da obrigação tributária aquele que realizar operação de circulação de bens, seja qual for a sua finalidade. Por se tratar de bens, tanto a pessoa jurídica prestadora de serviço, como a pessoa física também podem ser sujeitos da obrigação.

2.4.2 O aspecto quantitativo: base de cálculo e alíquota

Geraldo Ataliba define a base de cálculo como sendo “a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária em concreta, do quantum debeat⁶⁰”.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 236.

⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. Ed.- 10. tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 108.

Analisando o conceito trazido acima, Roque Antonio Carrazza esclarece:

Para total garantia do contribuinte que está sendo tributado nos termos da Constituição, exige-se uma **correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo.** Por quê? Porque a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da hipótese de incidência, que confirma, afirma ou infirma.⁶¹ (grifo nosso)

Assim, pode-se concluir que a base de cálculo deve ter plena sintonia com o aspecto material da hipótese de incidência. Considerando que o aspecto material do ICMS Importação é operação de circulação de bens, a base de cálculo constitucionalmente permitida se restringe ao valor da própria operação mercantil realizada, devendo seu valor ser convertido em moeda nacional.

No entanto, o artigo 13º, inciso V, da Lei Complementar n.º 87/96, preceitua que a base de cálculo do imposto é a soma das seguintes parcelas:

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

Observa-se que o preceptivo em análise dispõe que a base de cálculo do imposto compreenderá, além do valor da mercadoria ou

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 86.

do bem, todos os impostos incidentes e quaisquer despesas aduaneiras.

No tocante à inclusão de outros tributos na base de cálculo do ICMS Importação, José Eduardo Soares de Melo contesta:

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.⁶²

A nosso pensar, a base de cálculo deve se limitar ao aspecto material do imposto, acrescidos das despesas portuárias que são inerentes à operação do ICMS Importação.

Em contrapartida, deve-se levar em conta que a Constituição Federal de 1988 permite que lei complementar estabeleça que o montante do imposto integre a sua própria base de cálculo.

A esse propósito, registra-se que o cálculo “por dentro” no ICMS Importação veio previsto na legislação infraconstitucional com o a LC 114/2002, que trouxe nova redação ao art. 13, §1º, I, da LC 87/96. Este preceptivo dispõe que o montante do ICMS integra a própria base de cálculo, isto é, o ICMS incide também sobre o próprio ICMS⁶³.

⁶² MELO, José Eduardo Soares de. **A Importação no Direito Tributário: Impostos, Taxas, Contribuições**. São Paulo: RT, 2003, p. 147.

⁶³ A constitucionalidade dessa norma é questionável por Roque Antonio Carrazza, para o qual “a lei complementar 87/1996, mandando incluir o montante devido a título de ICMS em sua própria base de cálculo, desvirtuou o arquétipo constitucional deste tributo, levando, por via transversa, à criação de outro, diferente daquele cuja competência a Carta Suprema reservou aos Estados-membros e ao Distrito Federal”. IN: CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 299.

Por derradeiro, não obstante a previsão do cálculo “por dentro” ter sido incluída apenas com o advento da LC n.º 114/2002, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a legitimação do cálculo já estava autorizada com a redação original da LC 87/96. Observe:

TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÕES. CÁLCULO “POR DENTRO”. VALIDADE. LC 114/2002. INOVAÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA.

1. Hipótese em que a empresa pretende afastar o cálculo “por dentro” do ICMS nas importações anteriores à LC 114/2002, sob o seguinte argumento: se a LC 87/1996 passou a fazer referência expressa ao cálculo “por dentro” nas importações apenas após a LC 114/2002, isso significa, a contrario sensu, que antes a sistemática não era válida nessas operações.
2. A jurisprudência do STJ e do egrégio STF sempre admitiu o cálculo “por dentro” para a cobrança do ICMS.
3. Essa sistemática não constava expressamente do texto original da Constituição Federal. No entanto, a base de cálculo dos impostos, nos termos do art. 146, III, “a”, da CF, é fixada por lei complementar.
4. A redação original do art. 13, § 1º, da LC 87/1996 (a exemplo do art. 2º, § 7º, do DL 406/1968) já previa o cálculo “por dentro” para todas as operações submetidas ao ICMS, sem distinção entre operações internas e de comércio exterior.
5. O constituinte derivado, por meio da EC 33/2001, incluiu o inciso “i” no art. 155, § 2º, XII, da CF, que passou a se referir expressamente ao cálculo “por dentro” do ICMS e deixou claro que a sistemática aplica-se às importações. Não houve inovação, apenas constitucionalização da norma que sempre constou da legislação complementar.
6. A LC 114/2002 simplesmente adaptou a redação do art. 13, § 1º, da LC 87/1996, de modo a reproduzir o texto constitucional, incluindo a referência expressa à aplicação do cálculo “por dentro” às importações.
7. Recurso Especial não provido.⁶⁴

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 992.473/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJ de 12/02/2009, Acesso em 26/08/2011.

Dessa maneira, o entendimento jurisprudencial predominante é no sentido de que o cálculo “por dentro” é legítimo desde a redação original da LC 87/96 (Lei Kandir).

No que tange às alíquotas, oportuno esclarecer que existem duas espécies, a saber: a alíquota específica, que é expressa por uma quantia determinada em função da unidade de quantificação dos bens; e a alíquota *ad valorem*, definida em porcentagem a ser calculada sobre a base de cálculo.

No caso do ICMS Importação, a alíquota só poderá ser *ad valorem*. Aliás, essa alíquota não pode ser progressiva, mas deverá ser seletiva em razão da essencialidade da mercadoria, conforme visto anteriormente.

Por fim, frise-se que as alíquotas a serem aplicadas ao ICMS Importação, a princípio, são as mesmas utilizadas na operação interna.

Passamos, agora, a analisar a constitucionalidade da nova redação do artigo 155, § 2, IX, “a”, da Carta Política.

Capítulo 3- A Emenda Constitucional n.º 33/2001 e a nova redação do artigo 155, § 2, IX, “a”, da Constituição Federal

3.1 Introdução

Historicamente, o imposto sempre teve como sujeito passivo, exclusivamente, o contribuinte do imposto quando realizasse operações de circulação de mercadoria ou de bens, ainda que

provenientes do exterior. *A contrario sensu*, o não contribuinte do imposto, por não realizar, com habitualidade, operações que caracterize intuito comercial, não era sujeito passivo do ICMS Importação.

Conforme esclarecido no tópico referente ao histórico do imposto, o Constituinte Derivado editou a Emenda Constitucional n.º 33/2001 para reverter o entendimento já consolidado pelo STF, passando a permitir que os Estados tributassem não só as mercadorias e os bens destinados ao ativo fixo ou ao consumo do estabelecimento comercial, mas todas as espécies de bens.

Diante da nova redação do artigo 155, § 2º, IX, alínea “a”, da Constituição Federal, vários autores publicaram estudos que analisam a constitucionalidade da alteração normativa. Além disto, diversos autos de infração foram lavrados, bem como mercadorias foram apreendidas.

Nesse contexto, irresignados com a ampliação da incidência tributária e embasados nas teses doutrinárias que emergiram a respeito, os novos contribuintes passaram a questionar a constitucionalidade do artigo perante o poder judiciário.

Após tramitar perante a primeira e segunda instância de todo o país, o tema enfrentado chegou ao Supremo Tribunal Federal, o qual definiu a matéria como de **repercussão geral**, em 11/06/2009, nos autos do RE 594.996, Veja-se o teor:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL
RECONHECIDA. ICMS. EC 33/2001

O debate travado nos presentes autos diz com a incidência de ICMS na importação de equipamento médico por sociedade civil não-contribuinte do imposto, após a Emenda Constitucional n. 33/2001, que conferiu nova redação ao disposto no artigo 155, § 2º, IX, alínea “a, da Constituição do Brasil. Repercussão Geral reconhecida.⁶⁵

Constata-se, de fato, a relevância do estudo ora apresentado. Diante disso, será analisado a constitucionalidade da incidência do ICMS Importação sobre os não contribuintes do imposto.

A chamada Constituição Tributária está contida especialmente no Título VI da Consituição Federal de 1988, que tem a designação “Da Tributação e do Orçamento”. Esse título contém dois capítulos: I- “Do Sistema Tributário Nacional” e II- “Das Finanças Públicas”, sendo este último dividido em duas Seções: “Normas Gerais” e “Dos Orçamentos”.

Na verdade, pode-se afirmar que o Capítulo I trata dos meios que o Estado tem para obter sua receita tributária, ao passo que o Capítulo II trata da forma como ao Estado é permitido realizar as despesas.

Desse modo, o presente estudo se limita ao Capítulo I que trata do Sistema Tributário Nacional.

Pois bem, a vinculação entre a Matéria Tributária e os Direitos Fundamentais é uma tendência da doutrina moderna, a qual se fundamenta a partir da conscientização de que a tributação existe como forma de realização da justiça social.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 594.996, Rel. Ministro LUIZ FUX, em substituição, Plenário, DJ de 11/06/2009.

Acerca do tema, Alberto Xavier e Helena de Araújo Lopes Xavier entendem:

Ora, a matéria tributária situa-se precisamente no cerne dos direitos e garantias constitucionais, pois não só a própria Constituição assim o considera (artigo 150, "caput", CF), como atinge de pleno direitos e garantias, como a propriedade privada, a liberdade de comércio e a proibição do confisco.⁶⁶

Assentada essa premissa, cabe analisar a nova redação conferida pela Emenda Constitucional n.º 33/2001 é compatível com o Sistema Constitucional do ICMS, sobretudo se observa os Direitos/Garantias Fundamentais do Contribuinte, resguardados por cláusulas pétreas.

Analisando as obras doutrinárias publicadas sobre o tema, nota-se que há duas correntes antagônicas. Uma defende a constitucionalidade do artigo; a outra entende pela inconstitucionalidade do dispositivo, ao argumento de violação ao princípio da não-cumulatividade.

3.2 A ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE E DOS EFEITOS DA EC N. 33/2001

3.2.1 A INCONSTITUCIONALIDADE DO DISPOSITIVO

Para alguns autores, o novo artigo 155, §2º, IX, "a", da Constituição Federal infringe o princípio constitucional da não-cumulatividade, o que conduziria a inconstitucionalidade material do dispositivo.

⁶⁶ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. **Tratados Superioridade Hierárquica em Relação à Lei Face à Constituição Federal de 1988**. Revista de Direito Tributário- n. 66, São Paulo, p. 40.

Preliminarmente, convém tecer breves considerações a respeito do princípio da não-cumulatividade. Esse princípio, prescrito no art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal, enuncia que o imposto será não cumulativo, ou seja, assegura que o contribuinte possa se creditar de todo o imposto relativo às operações anteriores e utilizar tais créditos para compensar com os débitos gerados das saídas de mercadorias ou prestação de serviços.

Foi visto, anteriormente, que esse princípio é núcleo comum de todos os impostos previstos sob a rubrica “ICMS”, bem como constatou-se que a Constituição Federal não traz qualquer restrição a determinada hipótese de incidência, prevendo, de forma ampla, que o imposto (ICMS) atenderá a não-cumulatividade.

Portanto, a não-cumulatividade é característica essencial desse imposto e se apresenta como um direito constitucional do contribuinte (de direito) e, concomitantemente, um benefício ao contribuinte (de fato).

Nesse sentido, Isabela Bonfá de Jesus assevera:

A não-cumulatividade é uma das principais características do ICMS, e consiste no direito constitucionalmente assegurado de o contribuinte deduzir, em cada operação, o montante cobrado nas operações anteriores. Vale dizer, **essa característica constitui verdadeira garantia do contribuinte.**⁶⁷

Essa garantia constitucional do contribuinte é uma cláusula pétrea e, como tal, não pode **ser abolida** por emenda constitucional, nos termos do artigo 60, § 4, IV, da Carta Magna. Veja-se:

Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(....)

IV- os direitos e garantias individuais

Nesse diapasão, vários autores sustentam a inconstitucionalidade do dispositivo, ao argumento que os não contribuintes do ICMS não teriam como aproveitar o crédito referente ao imposto pago em razão da importação, eis que não revendem os bens importados a terceiros.

Nunca é demais enfatizar que os não contribuintes do imposto adquirem bens para uso próprio e não possuem escrituração contábil para registrar dados deste imposto.

Assim, esses autores concluem que o imposto é constitucionalmente plurifásico e não-cumulativo, razão pela qual não poderia uma Emenda Constitucional alterá-lo, sob pena de afrontar a garantia individual da não-cumulatividade.

A esse respeito, Marcelo Viana Salomão esclarece:

Noutro giro, não sendo contribuinte do ICMS a pessoa (física ou jurídica) não tem com o que abater o crédito que teria surgido com a importação. Assim, estaríamos realmente diante de uma violação à Garantia Expressa e Obrigatória contida no Princípio da Não-cumulatividade do ICMS em todas as suas Incidências. (...)

Assim, face à vinculação absoluta do ICMS ao Princípio da Não- Cumulatividade, por ser um dos princípios específicos que lhe disciplinam, sua incidência só pode se dar sobre pessoas aptas a desfrutar da garantia

⁶⁷ JESUS, Isabela Bonfá. IN: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). **ICMS: questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 288.

contida no princípio, ou seja, permitindo o sistema de crédito e débito por ele estabelecido.⁶⁸

No mesmo sentido, é a doutrina de Roque Antonio Carrazza:

Mas, ainda que se aceite, apenas para argumentar, que o novo imposto também é ICMS, ele permanece inconstitucional, já que não tem como cumprir os ditames do princípio da não-cumulatividade.⁶⁹

Por derradeiro, Clélio Chiesa aduz:

Ademais, como é sabido, o ICMS, é um imposto não-cumulativo. O montante devido na operação anterior deve ser deduzido do valor a ser pago na posterior. O princípio da não-cumulatividade, como já tivemos a oportunidade de asseverar, é absoluto e incondicional. Ocorrido o fato jurídico tributário que dá nascimento à obrigação de pagar ICMS, surge também outra relação jurídica de crédito do contribuinte adquirente com o Estado. É um direito constitucional subjetivo que não pode sofrer nenhuma restrição, salvo as previstas na Constituição Federal. Não há na Constituição Federal um imposto denominado ICMS que não seja não-cumulativo, é uma diretriz que integra a própria estrutura do imposto. A regra da não-cumulatividade é inerente ao ICMS, faz parte de sua constituição enquanto imposto que incide sobre circulação de mercadoria.⁷⁰

Demonstrado o entendimento dessa parte da doutrina, vale trazer à colação alguns julgados do Poder Judiciário a respeito da necessidade de observância do princípio da não-cumulatividade para que o ICMS Importação possa ser exigido.

⁶⁸ SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS nas Importações Feitas por Leasing Internacional. In: MELO, Fábio Soares de e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **ICMS: Questões Fundamentais**. São Paulo: MP, 2007, p. 223.

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 84. (nota de rodapé)

⁷⁰ CHIESA, Clélio. O ICMS Incidente na Aquisição de Bens ou Mercadorias Importadas do Exterior e Contratação de Serviços no Exterior – Inovações Introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 19-21.

Esse entendimento da doutrina recebeu o aval do STF no **AI 730.695- DF**, o qual envolve a importação, após a Emenda Constitucional, de equipamento médico por um Hospital sediado em Brasília-DF, conforme se infere do voto do Ministro Relator **MARCO AURÉLIO**, *ipsis litteris*:

A hipótese versada nestes autos, entretanto, **refere-se ao período posterior à Emenda Constitucional nº 33/2001.** Em decorrência da nova redação atribuída ao artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Lei Fundamental, ficou permitida aos Estados a cobrança do ICMS sobre a importação de mercadoria ou bem por pessoa física ou jurídica, mesmo não sendo contribuinte habitual do imposto, qualquer que se mostre a finalidade. Convém ressaltar, porém, a necessidade de edição de lei ordinária para poderem os Estados e o Distrito Federal cobrar o imposto incidente sobre a importação de bens por não contribuintes. É que o Diploma Maior não cria tributos, apenas autoriza a instituição pelo ente federado. **Na espécie, o Tribunal de origem consignou não ter o Distrito Federal editado norma instituindo o tributo, tampouco disciplinando como se realizará a compensação, ante a indispensável observância do princípio da não-cumulatividade, não cabendo exigir o imposto sobre a importação do bem (folhas 263 e 268).** ⁷¹ - GRIFO NOSSO

Portanto, o Supremo Tribunal Federal entendeu, nesse precedente, pela necessidade de edição de legislação ordinária criando o tributo, devendo esta estabelecer, também, de que maneira será realizada a **COMPENSAÇÃO**, a fim de observar o princípio da não-cumulatividade.

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 730.695, Relator (a): Min. MARCO AURÉLIO, decisão monocrática, DJ de 09-03-2009.

3.2.2 A CONSTITUCIONALIDADE DO DISPOSITIVO

Em contraponto, a segunda corrente, a qual nos filiamos, contesta a tese defendida alhures, ou seja, entendemos que a emenda constitucional não é “tendente a abolir” o princípio da não-cumulatividade.

A justificativa para a Constitucionalidade se fundamenta na essencialidade do princípio e nas características do imposto. A realização do princípio da não-cumulatividade tem por objetivo impedir que o tributo incida sobre valores já tributados. Assim, o imposto só irá recair sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando a ocorrência do chamado efeito cascata (imposto sobre imposto).

Nos termos da nossa Constituição Federal, nenhuma das hipóteses de incidência do ICMS pode acarretar a cumulatividade de impostos. Nesse ponto, restou demonstrado que a não-cumulatividade é núcleo comum de todas as hipóteses de incidência sob o rótulo de ICMS.

No entanto, o direito de abatimento só se justifica se houver uma operação seguinte, razão pela qual a garantia de compensação tem sua aplicação restrita a operações PLURIFÁSICAS, isto é, quando o imposto incide em mais de uma operação mercantil.

É forçoso registrar que o conceito de compensação é extraído do Código Civil de 2002, *verbis*:

*Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, **as duas obrigações** extinguem-se, até onde se compensarem. (grifo nosso)*

Ora, inexistindo uma obrigação tributária posterior, não há que se falar em incidência cumulativa de impostos e, conseqüentemente, em direito de compensação.

Em operação MONOFÁSICA de circulação de bens, o imposto **incidirá uma única vez**. Logo, ainda que a operação seja feita por não contribuinte do imposto, a não- cumulatividade permanece observada.

Por estes motivos, entendemos que todas as hipóteses de incidência do “ICMS” estão resguardadas pelo Princípio da não-cumulatividade.

Dentre os que adotam esse entendimento estão Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Derzi. Veja-se:

Portanto, a incidência plurifásica do ICMS é a regra, mas o constituinte derivado pode excepcioná-la (...). O Constituinte Derivado quis, em certas circunstâncias, que o ICMS se apresentasse monofásico em prejuízo do princípio da não cumulatividade, que continua a operar nas situações em que sua incidência é parcelada e contínua sobre as cadeias produtivas e comerciais (plurifasia). O que o legislador, no exercício de um poder derivado, não poderia fazer – mantida a plurifasia e, em conseqüência, a não-cumulatividade – seria negar o direito de crédito do adquirente (exceto o consumidor final), que arcou com o ônus financeiro do imposto. Aí haveria lesão ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.⁷²

⁷² COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. A Emenda Constitucional nº 33/01 e os Princípios da Não-cumulatividade, da Legalidade e da Anterioridade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.199.

Dessa forma, conclui-se que a Emenda Constitucional não tende a abolir o Princípio da não-cumulatividade, sobretudo porque as operações monofásicas são intrinsecamente atreladas a não-cumulatividade.

Para melhor elucidar a questão, ressaltamos que, internamente, pode haver uma operação monofásica e nem por isso violaria o Princípio da não-cumulatividade. Exemplificando: uma pessoa jurídica que fabrica bens, com insumos de sua própria propriedade, e realiza a operação de venda diretamente a um consumidor final. Esse destinatário não terá direito a abater o imposto, mas, por outro lado, está resguardado da cumulatividade de impostos.

3.2.3 A ANÁLISE CRÍTICA

Não obstante incorrer afronta ao princípio da não-cumulatividade, entendemos que o preceptivo padece de inconstitucionalidade, na medida em que faz tábua rasa dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, conforme se passa a demonstrar.

Conforme restou evidenciado, o aspecto material do ICMS foi ampliado a fim de garantir a livre concorrência, a isonomia entre os produtos comercializados no país e, sobretudo, para proteger a indústria nacional. Nesse ponto, é cediço que a tributação sobre o comércio exterior vem sendo medida costumeira para se produzir efeitos extrafiscais.

Acontece que os objetivos acima delineados são atendidos pelo Imposto de Importação, a partir do qual o preço do bem importado

pode se equiparar ou até mesmo ser superior ao praticado internamente. Além disso, a tributação através do Imposto de Importação mitiga o princípio da legalidade e da anterioridade, permitindo-se que o poder executivo regule o comércio exterior sem maiores entraves⁷³.

Assim, a Constituição Federal atribui ao chefe do poder executivo faculdade para alterar, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, as alíquotas do Imposto de Importação, como medida eficaz de política econômica e fiscal.

Nesse contexto, verifica-se ser o Imposto de Importação o tributo legítimo para equiparar os preços dos produtos comercializados no país e para proteger a indústria nacional. Porém, as incidências de diversos impostos sobre os bens advindos do exterior por não-contribuintes infringem o princípio da capacidade contributiva, ainda que se trate de um imposto real.

A esse propósito, oportuno notar que a prática de operação de circulação de bem proveniente do exterior, importado por pessoa física, ocasiona a incidência do Imposto de Importação, do IPI Importação (bens industrializados), do Imposto sobre Operações Financeiras e, atualmente, o ICMS Importação. Somando-se as alíquotas dos referidos impostos, a tributação incidente sobre a operação atinge quase todo o valor do bem ou até o ultrapassa, o que inviabiliza o seu acesso.

Nesses casos, o acúmulo de impostos sobre a operação faz tábua rasa da capacidade contributiva relativa, entendida como aquela

⁷³ Artigos 150, § 1 e 153, § 1, ambos da Constituição Federal.

atrelada a fixar a quantificação do tributo, pois a grande maioria dos brasileiros passaria a não ter aptidão para suportar e pagar os tributos. Nesse diapasão, a soma dos tributos pode afastar o contribuinte da saúde, educação, lazer, segurança e outros direitos fundamentais.

Para Ives Gandra, se a soma de diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante um **sistema tributário confiscatório**. Ademais, afirma que *“na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária sobre um único contribuinte”*⁷⁴.

No presente caso, a incidência do ICMS Importação em relação às pessoas físicas e jurídicas não-contribuintes do imposto gera um aumento considerável na tributação da operação, de modo que a grande maioria dos que importavam não mais as fazem.

De igual modo, convém ressaltar que o princípio da capacidade contributiva possui estreita relação com o do não confisco, pois o efeito confiscatório consiste na violação, por excesso, da capacidade contributiva⁷⁵.

Registra-se, por oportuno, que o princípio do não-confisco está expressamente previsto na Constituição Federal, quando veda a *“utilização de tributo com efeito confiscatório.”*⁷⁶. A aplicação do princípio não se limita a privação das rendas ou bens dos contribuintes,

⁷⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 141.

⁷⁵ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67.

⁷⁶ Artigo 150, IV, da Constituição Federal.

mas também quando a imposição por meio do tributo produziu o indesejado **EFEITO**⁷⁷.

Desta forma, o efeito confiscatório abrange todas as tentativas, mesmo por via indireta, de tributações exageradas, como, por exemplo, a exação de tributo inconstitucional, a não restituição do tributo pago indevidamente e quando a soma dos tributos incidentes provoca o efeito.

Ora, se o confisco é medida de caráter sancionatório e o CTN dispõe que o tributo é prestação que não constitua sanção de ato ilícito, lógica a conclusão que não pode o tributo ser utilizado com efeito de confisco.

O princípio do não-confisco está intimamente ligado ao direito de propriedade (propriedade privada), consistindo-se, portanto, em uma **GARANTIA CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE**, não podendo ser abolido por Emenda Constitucional, como ocorreu com a EC 33/2001.

CONCLUSÕES

Assentadas as premissas ao longo da presente obra, passamos às conclusões obtidas:

Inicialmente, registrou-se que sob a rubrica de ICMS estão albergados cinco diferentes hipóteses, a saber: a) imposto sobre operações de mercadorias e de bens; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação,

⁷⁷ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 47.

distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Entendemos que o princípio da não-cumulatividade é um núcleo comum para todas essas hipóteses de incidência do Imposto, inclusive quando se tributa operações provenientes do exterior.

De igual modo, ficamos convencidos que todas as hipóteses de incidência inseridas sob o rótulo de “ICMS” devem ser precedidas de uma operação, assim entendida como um negócio jurídico.

Quanto à classificação do ICMS (geral), registrou-se ser, em regra, plurifásico, indireto, real, com alíquotas proporcionais e diferentes em razão da seletividade e possui função predominantemente fiscal. Porém, neste ponto, foi esclarecido que o ICMS Importação possui função inversa.

Tendo por base a nova redação do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, a regra-matriz de incidência do ICMS sobre as importações pode ser definida do seguinte modo:

1) Hipótese Tributária:

1.1 Aspecto Material: alteração constitucional não criou novo tributo, mas apenas afastou o requisito de mercancia para as demais operações. Por consequência, os outros dois elementos essenciais a incidência do imposto permanecem inalterados, a saber: operações (núcleo comum) e circulação. Dessa maneira, para que haja a incidência do ICMS Importação não basta a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional. Isto porque é preciso que a importação envolva uma “operação de circulação de bem”, ou seja, é

imprescindível a existência de uma relação jurídica mercantil que envolva a transferência da propriedade do bem para o importador.

1.2 Aspecto Espacial: A nosso ver, a Constituição é clara no sentido de que o ICMS Importação é devido ao Estado onde estiver o Importador, pois é esse o destinatário jurídico do bem.

1.3 Aspecto Temporal: Em que pese o entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal – Enunciado n. 661 de sua Súmula- , entendemos que exigir o imposto por ocasião do desembaraço aduaneiro é antecipar a cobrança para antes da efetiva ocorrência de seu fato impositivo. Assim, a nosso ver, o aspecto temporal deve ser o momento da tradição, que, no caso em conteúdo, operar-se-á com o recebimento da mercadoria no estabelecimento do importador.

2) Consequente Normativo

2.1 Aspecto Pessoal: Pela divisão territorial, demonstrou-se que o Estado competente para cobrá-lo é aquele onde estiver o estabelecimento do Importador, pois é esse o destinatário jurídico da mercadoria. Quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária, restou evidenciado que será aquele que realizar operação de circulação de bens, seja qual for a sua finalidade. Por se tratar de bens, tanto a pessoa jurídica prestadora de serviço, como a pessoa física também podem ser sujeitos da obrigação.

2.2 Critério Quantitativo- Base de cálculo e alíquotas: Considerando que o aspecto material do ICMS Importação é operação de circulação de bens, a base de cálculo constitucionalmente permitida se restringe ao valor da própria operação mercantil realizada, devendo seu valor ser convertido em moeda nacional e acrescido das despesas portuárias que são inerentes à operação do ICMS Importação. No que concerne a

alíquota, essa só poderá ser *ad valorem*. Aliás, essa alíquota não pode ser progressiva, mas deverá ser seletiva em razão da essencialidade da mercadoria. De igual modo, restou frisado que as alíquotas a serem aplicadas ao ICMS Importação, a princípio, são as mesmas utilizadas na operação interna.

No último capítulo, coube analisar se a nova redação do artigo 155, § 2º, IX, alínea “a”, da Constituição Federal conferida pela Emenda Constitucional n.º 33/2001 é compatível com o Sistema Constitucional do ICMS, sobretudo se observa os Direitos/ Garantias Fundamentais do Contribuinte, resguardados por cláusulas pétreas.

Assim, analisou-se as obras doutrinárias publicadas sobre o tema. Enquanto a primeira corrente defende a constitucionalidade do artigo; a outra entende pela inconstitucionalidade do dispositivo, ao argumento de violação ao princípio da não-cumulatividade. Concluímos que parece mais acertada a corrente que defende que o artigo em voga não viola o princípio da não-cumulatividade, uma vez que em nenhuma das hipóteses de incidência se opera a cumulatividade de impostos.

Por fim, foi feita uma análise crítica. Nesse tópico, concluímos que o preceptivo analisado padece de inconstitucionalidade, na medida em que faz tábua rasa dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. Ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

2. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Núcleo da definição constitucional do ICM (operações, circulação e saída)**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, v. 25- 26, 1983.
3. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. Ed.- 10. tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
4. BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. Ed., atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado, Rio de Janeiro: Editora Forense.
5. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Enunciado de Súmula n. 577. Disponível em: <www.stf.jus.br> , Acesso em 26/08/2011.
6. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Enunciado de Súmula n. 656. Disponível em: <www.stf.jus.br> , Acesso em 26/08/2011.
7. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Enunciado de Súmula n. 660. Disponível em: <www.stf.jus.br> , Acesso em 26/08/2011.
8. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Enunciado de Súmula n. 661. Disponível em: <www.stf.jus.br> , Acesso em 26/08/2011.
9. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo n. 613, referente ao RE 474.267/RS. Disponível em: <www.stf.jus.br> , Acesso em 26/08/2011.
10. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 203.075, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Primeira Turma, DJ 29-10-1999, Acesso em 26/08/2011.
11. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 553.663 , Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, DJ 29-02-2008, Acesso em 26/08/2011.
12. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 299079, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Primeira Turma, , DJ 16-06-2006, Acesso em 26/08/2011.
13. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 730.695, Relator (a): Min. MARCO AURÉLIO, decisão monocrática, DJ de 09-03-2009, Acesso em 26/08/2011.
14. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 594.996, Rel. Ministro LUIZ FUX, em substituição, Plenário, DJ de 11/06/2009, Acesso em 26/08/2011.

15. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 992.473/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJ de 12/02/2009, Acesso em 26/08/2011.
16. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
17. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
18. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 219/222
19. CHIESA, Clélio. O ICMS Incidente na Aquisição de Bens ou Mercadorias Importadas do Exterior e Contratação de Serviços no Exterior – Inovações Introduzidas pela EC 33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002.
20. COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. A Emenda Constitucional nº 33/01 e os Princípios da Não-cumulatividade, da Legalidade e da Anterioridade. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002.
21. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 2ª edição, revisada e aumentada, 17ª reimpressão. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
22. HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
23. JESUS, Isabela Bonfá in CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). **ICMS: questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
24. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
25. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.
26. MELO, José Eduardo Soares de. **A Importação no Direito Tributário: Impostos, Taxas, Contribuições**. São Paulo: RT, 2003.

27. MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
28. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. Ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.
29. SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.
30. SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. 2.ed. São Paulo: Editora Athas, 2001.
31. SALOMÃO, Marcelo Viana. **O ICMS nas Importações Feitas por Leasing Internacional**. In: MELO, Fábio Soares de e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **ICMS: Questões Fundamentais**. São Paulo: MP, 2007.
32. XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. **Tratados Superioridade Hierárquica em Relação à Lei Face à Constituição Federal de 1988**. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 66.
33. ZOTELLI, Valeria. **O Sujeito ativo do ICMS Importação: interpretação do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96 de acordo com a Constituição Federal**. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário- Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP, São Paulo, Disponível em: www.sapientia.pucsp.br, Acesso em 26/08/2011.