

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Valeria Zotelli

O sujeito ativo do ICMS Importação:
interpretação do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96
de acordo com a Constituição Federal

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2008

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Valeria Zotelli

O sujeito ativo do ICMS Importação:
interpretação do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96
de acordo com a Constituição Federal

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora
como exigência parcial para obtenção do título
de MESTRE em Direito Tributário pela
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,
sob a orientação do Prof. Doutor Estevão
Horvath

SÃO PAULO
2008

Banca Examinadora

O direito é por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos dele não discrepam.

Geraldo Ataliba

Agradecimentos

Primeiramente a Deus, por não ter permitido que eu desistisse do que acredito e mantivesse minha vontade de transmitir o que aprendi.

Aos meus pais, Moacyr e Célia, pelo que sou e por continuarem sendo a minha maior referência sobre os valores da vida. A vocês, todo o meu amor.

A Estevão Horvath, que, acreditando em minha capacidade, me inseriu no mundo acadêmico, por ter me ensinado que o Direito Tributário não tem sentido sem a compreensão do que seja sistema jurídico e por ter me mostrado – e hei de vivenciar esse aprendizado – que há vida além do Direito.

À Professora Elisabeth Nazar Carrazza, pelo carinho, e por ter me acolhido no grupo de estudos tributários que coordena, em razão do qual surgiu a idéia para o desenvolvimento do presente trabalho.

Ao amigo Osvaldo Santos de Carvalho, grande presente proporcionado pelo mestrado que, junto com a sua, passou a fazer parte da minha família.

A Maria Rita Ferragut, pelas palavras de incentivo, pelas informações preciosas e, principalmente, por sua amizade.

Ao Professor José Ignácio Botelho de Mesquita, meu grande amigo e maior mestre, que talvez não tenha a noção da importância que tem em minha vida, por tudo o que é e me ensina.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo a definição constitucional do sujeito ativo do ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de bens (gênero), inclusive mercadorias (espécie) importadas do exterior e a análise da constitucionalidade dos termos do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96, que prevê que o imposto é devido ao Estado no qual esteja o “estabelecimento onde ocorrer a entrada física” do bem importado, determinação que destoa da própria lei complementar, que prevê como hipótese de incidência do tributo a realização de operação que implica mera circulação jurídica de bens. Busca-se, também, a realização de interpretação sistêmica de referido comando prescritivo, levando-se em conta o papel atribuído pela Constituição Federal às leis complementares. Por fim, são analisadas decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria e sugeridos os caminhos a serem trilhados em âmbito judicial para solução do problema estudado.

Palavras-chave: ICMS. Importação. Lei Complementar. Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This study aims to the constitutional definition of the creditor of ICMS incident on transactions related to the circulation of goods, including imported commodities, as well as an analysis of the constitutionality of the terms of article 11, I, "d" of the Complementary Law 87/96. According to the literal disposition of the above mentioned article, the tax is due to the State in which the establishment of physical entry of the goods is located. Nevertheless, this determination represents an inconsistency with the complementary law which establishes as the event of levy the accomplishment of any operation involving mere legal circulation of goods. We have also searched for a systemic interpretation of the referred legal command, in light of the role assigned by the Federal Constitution to the complementary laws. Finally, we have also analyzed some decisions of Federal Supreme Court under the matter, in order to offer judicial solutions for the problem object of the present study.

Key Words: ICMS. Importation. Complementary Law. Unconstitutionality.

LISTA DE SIGLAS

ACO	Ação cível originária
ADIN	Ação direta de inconstitucionalidade
AL	Alagoas
CF	Constituição Federal
DJ	Diário da Justiça
FUNDAP	Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias
GNRE	Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais
ICM	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IVC	Imposto sobre vendas e consignações
LC	Lei complementar
MS	Mato Grosso do Sul
PUC	Pontifícia Universidade Católica
RE	Recurso extraordinário
RESP	Recurso especial
RJ	Rio de Janeiro
RP	Representação de inconstitucionalidade
RDA	Revista de direito administrativo
RTJ	Revista trimestral de jurisprudência
SP	São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. REPÚBLICA E TRIBUTAÇÃO.....	14
2. FEDERAÇÃO E TRIBUTAÇÃO.....	19
3. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO, COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E LEGALIDADE.....	22
4. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	27
4.1. Evolução histórica do ICMS.....	29
5. ELEMENTOS ESSENCIAIS DO ICMS OPERAÇÕES MERCANTIS.....	35
5.1. ICMS Importação como modalidade do ICMS Operações Mercantis.....	35
5.2. ICMS Operações Mercantis: imposto sobre “operações” relativas à “circulação” de “mercadorias”.....	36
6. ICMS IMPORTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	43
6.1. Elementos essenciais do ICMS Importação.....	43
6.2. A regra-matriz de incidência do ICMS Importação na Constituição Federal.....	45
6.2.1. Critério material.....	46
6.2.2. Critério temporal.....	48
6.2.3. Critério espacial.....	49
6.2.4. Critério quantitativo.....	50
6.2.5. Critério pessoal.....	52
6.3. Regra-matriz constitucional do ICMS Importação.....	54
7. OS PARÂMETROS DO ICMS IMPORTAÇÃO NA LEI COMPLEMENTAR 87/96.....	56
7.1. A Lei Complementar no sistema constitucional tributário.....	56
7.2. O papel da Lei Complementar 87/96.....	59
7.3. A regra-matriz do ICMS Importação na Lei Complementar 87/96.....	63
7.3.1. Critério material.....	63
7.3.2. Critério temporal.....	64
7.3.3. Critério espacial.....	65
7.3.4. Critério quantitativo.....	65

7.3.5. Critério pessoal.....	67
7.4. O ICMS Importação não é adicional do Imposto de Importação.....	68
8. O SUJEITO ATIVO DO ICMS IMPORTAÇÃO SEGUNDO A LEI COMPLEMENTAR 87/96 E OS PROBLEMAS DECORRENTES DE SUA INTERPRETAÇÃO LITERAL.....	74
8.1. Das operações mercantis passíveis de serem realizadas após a entrada da mercadoria importada no Brasil	75
9. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INTERPRETAÇÃO LITERAL DADA À ALÍNEA D DO INCISO I DO ART. 11 DA LEI COMPLEMENTAR 87/96.....	79
9.1 Da ofensa à não-cumulatividade constitucionalmente prevista.....	81
9.1.1. A estruturação da não-cumulatividade no sistema jurídico nacional	81
9.1.2. Da ausência de previsão legislativa para a aplicação da não-cumulatividade dada a interpretação literal do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96.....	84
10. DA INTERPRETAÇÃO SISTÊMICA DO ART. 11, I, “D”, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96.....	91
11. DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 11, I, “D”, DA LEI COMPLEMENTAR SEM REDUÇÃO DO TEXTO.....	99
11.1. Do controle de constitucionalidade das normas no sistema jurídico nacional	100
11.1.1. Validade das normas no sistema jurídico	100
11.1.2. Do afastamento de norma inválida do sistema jurídico.....	102
11.1.2.1. Do controle difuso ou concreto de constitucionalidade.....	103
11.1.2.2. Do controle concentrado ou abstrato de constitucionalidade	104
11.1.2.2.1. Das modalidades de declaração de inconstitucionalidade em sede de controle abstrato ou concentrado	105
11.2. Do procedimento jurisdicional a ser buscado em face do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96	108
11.2.1. Declaração de inconstitucionalidade em sede de controle abstrato ou concentrado	108
11.2.2. Declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso ou concreto.....	110
12. A DEFINIÇÃO DO SUJEITO ATIVO DO ICMS IMPORTAÇÃO SEGUNDO O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	112
12.1. Do posicionamento do STF quanto à sujeição ativa do ICMS Importação.....	112
12.2. Da ausência de manifestação do STF sobre o conteúdo do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96.	120
13. CONCLUSÕES	122
BIBLIOGRAFIA	127

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo a definição do sujeito ativo do ICMS incidente nas operações relativas à circulação de mercadorias importadas do exterior (ICMS Importação).

A motivação para a escolha e desenvolvimento do tema é decorrente da constatação de que a legislação infraconstitucional de regência do imposto não oferece ao contribuinte uma definição clara sobre o Estado para o qual deve realizar o seu recolhimento, havendo um conflito entre os preceitos constitucionais e a legislação complementar.

Existindo dúvidas na definição do sujeito ativo, o sujeito passivo está efetivamente submetido ao risco de o recolhimento ser realizado erroneamente e, por consequência, de sofrer nova exigência do imposto, apesar da ocorrência de um único fato jurídico tributário. Busca-se, portanto, dirimir-se essa insegurança jurídica.

A dúvida na definição do sujeito ativo da obrigação tributária se manifesta nas hipóteses em que uma pessoa jurídica, estabelecida em um dado Estado, importa mercadorias e as revende para cliente domiciliado ou estabelecido em outra unidade federativa. Por questões logísticas, remete o bem importado, que se encontra em uma repartição aduaneira, diretamente para o estabelecimento de seu cliente, de modo que o bem importado não circula fisicamente pelo estabelecimento do importador.

A análise da Constituição Federal induz à conclusão de que o imposto cabe ao Estado no qual esteja estabelecida a pessoa jurídica que realizou a operação de importação. Porém, eis que a Lei Complementar 87/96, por intermédio do seu art. 11, I, “d”, determina que *o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física.*

Dada tal prescrição, o contribuinte, temeroso por uma autuação fiscal, se pergunta para qual Estado deve fazer o recolhimento do ICMS Importação: se para aquele em que está estabelecido e por intermédio do qual realiza suas operações mercantis ou para o Estado no qual está domiciliado ou estabelecido seu cliente, onde se dá a entrada física do bem.

Nesse contexto, o que se objetiva por intermédio do presente trabalho é a resposta para tal dúvida, definindo-se o sujeito ativo do ICMS Importação mediante a análise do sistema jurídico nacional, principalmente da Constituição Federal e da Lei Complementar 87/96, que norteia a instituição e exigência do imposto pelos Estados da Federação e pelo Distrito Federal.

Para tanto, parte-se da convicção de que todos os cidadãos brasileiros, e também os estrangeiros que mantêm vínculos com o Brasil, têm o dever de colaborar com a coisa pública, visando ao bem comum por intermédio de tributos, não se olvidando, porém, que o seu pagamento implica a invasão do patrimônio dos contribuintes, de tal forma que só podem ser exigidos exclusivamente em decorrência de leis editadas sob os estritos limites da competência tributária outorgada aos entes políticos pela Constituição Federal.

Além disso, é permeado pela premissa de que o direito positivo é um sistema e, como tal deve ser interpretado.

Não é por outra razão que os seus três primeiros capítulos se prestam a analisar a vinculação da tributação à República e à Federação, bem como a sua necessária correlação com as noções de sistema jurídico, competência tributária e legalidade.

Por se estar diante da análise de tributo incidente sobre operações relativas à circulação de bens importados do exterior, o ICMS é contextualizado na Constituição Federal, traçando-se as diferenças entre o ICMS Operações Mercantis e o ICMS Importação, realizando-se, também, uma breve análise do imposto desde a sua instituição (Capítulo 4).

Para a perfeita compreensão do tributo em foco, são estudados os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadoria”, elementos que não podem ser analisados de maneira dissociada (capítulo 5), sendo, a seguir, traçada a regra-matriz constitucional do ICMS Importação, regra de estrutura a ser necessariamente seguida pelo legislador

infraconstitucional na sua instituição, inclusive no que tange à definição do seu sujeito ativo (capítulo 6).

Detém-se, também, na análise do papel das leis complementares no sistema jurídico nacional e do conteúdo da Lei Complementar 87/96, verificado-se se a regra-matriz de incidência tributária do ICMS Importação por ela traçada guarda consonância com os limites que lhe foram impostos constitucionalmente. Além disso, é verificado se o ICMS Importação se caracteriza como mero adicional do Imposto de Importação, além de se analisar as modalidades de importação previstas pelo sistema jurídico nacional, e que devem ser levadas em conta pelo legislador estadual na instituição e exigência do imposto de sua competência (Capítulo 7).

Adentrando-se mais profundamente ao cerne da questão que se propôs enfrentar, é analisada a sujeição ativa do ICMS Importação prescrita pela Lei Complementar 87/96 (Capítulo 8) e são expostas as incongruências decorrentes da interpretação literal do seu art. 11, I, “d”, (Capítulo 9) apresentando-se, por fim, a interpretação sistêmica passível de ser adotada para a solução de conflitos de competência (Capítulo 10).

Na medida em que o fim último de todo trabalho científico é, a partir da análise dos comandos prescritivos do sistema jurídico, apresentar soluções de ordem prática, após a descrição das modalidades de controle de constitucionalidade das normas no sistema jurídico nacional, são sugeridos procedimentos judiciais passíveis de serem adotados para a solução da celeuma (Capítulo 11).

Por fim, são estudadas as decisões já proferidas pelo Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, ratificando-se a necessidade de ser dissipada a insegurança jurídica que permeia o tema sob análise (Capítulo 12).

Finalizado o caminho que se propôs trilhar, a expectativa é de que o presente estudo das proposições prescritivas atinentes ao ICMS Importação venha a colaborar no afastamento de dúvidas na sua aplicação, oferecendo aos destinatários da norma soluções de ordem prática.

1. REPÚBLICA E TRIBUTAÇÃO

O presente trabalho, tal como se deve dar em relação à análise jurídica de qualquer objeto submetido ao sistema jurídico nacional, tem como premissa o fato de o Brasil ser uma República Federativa.

Esta consideração de abertura coincide com a previsão contida no art. 1º da Constituição Federal, segundo a qual “a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”, determinando seu parágrafo único que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

A análise de tal prescrição não deixa dúvidas: o poder emana do povo, e dele, por intermédio de seus representantes legislativos, provém todo o sistema jurídico nacional que tem como baliza a Constituição Federal.

Assim, toda e qualquer norma jurídica¹, seja qual for sua natureza, tem por fundamento de validade a Carta Constitucional, razão pela qual outro não é o ponto de partida de todas as considerações e conclusões a serem aqui adotadas.

Buscando a etimologia da palavra República, o Dicionário Houaiss² da Língua Portuguesa mostra que a sua origem é latina, significando *res publica*, ou seja, a coisa pública, o Estado e a administração do Estado.

Trata-se de forma de governo cujas características fundamentais são a eletividade (o chefe de governo é eleito pelo povo), a temporariedade (o mandato do chefe de governo tem

¹ Tal como ESTEVÃO HORVATH (*O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 22), adota-se como válida a classificação segundo a qual regras e princípios são espécies de normas.

² *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. 1. ed. Objetiva, 2001, p. 2434.

“1 forma de governo em que o Estado se constitui de modo a atender o interesse geral dos cidadãos 2 JUR forma de governo na qual o povo é soberano, governando o Estado por meio de representantes investidos nas suas funções em poderes distintos (p.ex.: Poder Legislativo, Poder Executivo, Poder Judiciário (...)) ETIM lat. *res publica* < lat. *res publica* 'coisa pública, o Estado, a administração do Estado';”

prazo de duração determinado) e a responsabilidade (o chefe de governo deve prestar contas de seus atos diretamente ao povo, ou a órgão de representação popular).³

De acordo com GERALDO ATALIBA⁴, “república é o regime político em que os exercentes de funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletividade e mediante mandatos renováveis periodicamente. (...) Todo poder emana do povo e em seu nome é exercido. Como o povo não pode apresentar-se na função de governo, os seus escolhidos o representam. Governam em seu nome, no seu lugar, expressando sua vontade”.

República está diretamente associada a soberania⁵, que manifesta a idéia de poder supremo, sendo que, no âmbito do direito público, exprime a existência de um Estado respeitado pelos demais Estados internacionais. Pressupõe, também, a existência de um povo e de um território no qual vive a sua população.

ALFREDO AUGUSTO BECKER⁶, ao tratar do nascimento do Estado⁷, chamado por ele de Ser Social, bem como sobre sua relação com os indivíduos que com ele se relacionam, desenvolve raciocínio que corporifica o fato de o Estado traduzir a personalidade do povo que o compõe e que com ele se confunde.

Segundo o autor, o Estado, em sua origem, é sempre uma sociedade natural. A sua transformação em sociedade política depende da vontade dos homens, de tal forma que a natureza leva os homens a criarem-na, mas é a sua vontade que realiza essa criação.

O criador do Estado (Ser Social) é, pois, o indivíduo humano e, após criado, não subsiste sem os seus criadores.

O Ser Social não é imóvel, possuindo uma criação continuada, de tal forma que os criadores do Estado não são apenas os indivíduos que o começaram, mas também os que o continuam. Criado pelos indivíduos humanos, tem uma existência real e inconfundível com aqueles, sendo dotado de personalidade própria, de natureza social, que se transmuta para personalidade jurídica mediante o reconhecimento do direito positivo.

³ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1981, p. 201.

⁴ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. 3. tir. atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 13.

⁵ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 24 ed. rev. e atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 1308.

⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 155/161.

⁷ A seqüência de atos que caracteriza o nascimento do Estado foi denominada “embriogenia do Estado”, pelo autor.

Assim, “o Estado nasce por uma relação natural e sobrevive porque ele mesmo – utilizando a força natural (capacidade de agir, Poder ou força natural racional) que está imanente no fato da existência real do Ser Social – transfigura aquela relação natural, em relação jurídica”.

Referido autor conclui seu pensamento esclarecendo que toda organização política repousa sobre uma rede de relações que vincula todos os indivíduos membros do grupo, e que exige a presença de uma coerência que pressupõe a existência de um centro de referência comum, a saber, o bem comum. É justamente essa rede de relações que torna necessária a criação de regras que rejam seus atos.⁸

Essas regras que visam à manutenção das relações sociais e têm por centro o bem comum, são definidas e instituídas por intermédio de lei, que, conforme GERALDO ATALIBA⁹, “elaborada pelos mandatários do povo, exprime a sua vontade. Quando o povo ou o governo obedecem à lei, estão: o primeiro obedecendo a si mesmo, e o segundo ao primeiro. O governo é servo do povo e exercita sua servidão fielmente ao curvar-se à sua vontade, expressa na lei”.

Ratificando essa idéia, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO¹⁰, ao tratar da legalidade, afirma que no Estado de Direito instaura-se o princípio de que todo poder emana do povo, de tal sorte que os cidadãos são os detentores do poder. Os governantes nada mais são, pois, que representantes da sociedade. Por essa razão, é a representação popular, por intermédio do Poder Legislativo, que deve, impessoalmente, definir na lei e, na conformidade da Constituição, os interesses públicos e os meios de perseguir-los, cabendo ao Executivo, cumprindo-os, dar-lhes a concreção necessária.

⁸ ALFREDO AUGUSTO BECKER complementa seu raciocínio esclarecendo que, quando os indivíduos humanos formam um agrupamento, procurando alcançar uma finalidade, estando organizados de modo estável para sua melhor obtenção, então existe um Ser Social. O Estado, pois, é uma realidade que existe nos atos e pelos atos dos indivíduos humanos que são os seus criadores e é nesta atividade contínua e relacionada ao bem comum que consiste a realidade do Estado. Trata-se de uma relação que Becker denominou de relação constitucional do Estado (Ser Social), que é distinto dos indivíduos que o estão continuamente criando. E conclui: “esta relação constitucional é o próprio Ser Social (Estado)”; portanto “as unidades que compõem o Ser Social (Estado), assumindo a posição de sujeito ativo e de sujeito passivo nos pólos da relação constitucional, são os indivíduos humanos considerados concretamente (...) e, pois, revestidos de seus caracteres específicos e de sua individualidade” (p. 173/174).

Nessa relação, tem-se o Poder do Estado, que nada mais é do que o “Poder dos Indivíduos que se transindividualizou”, de tal forma que o Poder (capacidade de agir) deixa de ser o do indivíduo e passa a constituir o poder (capacidade de agir) do *Ser Social* – Estado – gerado (criação continuada) pelos indivíduos.

⁹ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. 3. tir. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 122.

¹⁰ MELO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2004. 17 ed., p. 91/92.

O Estado, assim, pressupõe a existência de um bem comum e da coisa pública, e as normas que o organizam visam à sua manutenção.

Sendo o povo titular da *res publica*, esta deve ser mantida por toda a coletividade. Não basta haver território e povo; só será soberano o Estado que se sustenta, que não depende de outros Estados internacionais, sendo imprescindível para a manutenção de sua soberania a existência de recursos para se prover.

No caso do Brasil, essa necessidade é reconhecida e ratificada por intermédio do já mencionado art. 1º da Constituição Federal, que prevê ter a República Federativa do Brasil como fundamento, além da soberania, a dignidade da pessoa humana, a qual só pode ser alcançada numa sociedade organizada.

Aqui já se tem o primeiro contato com o tributo, caracterizado como a colaboração que cada qual tem que dar para a manutenção da coisa pública, visando ao bem comum.¹¹⁻¹²

Participar de uma República induz à obrigação de colaborar com a sua manutenção¹³, que se dará por intermédio dos tributos a serem instituídos pelos representantes do próprio povo.

Assim, associada à idéia de necessidade de todos colaborarem na administração da coisa pública é que há a autorização para que os representantes dos administrados criem leis instituindo essa participação, que, além de necessária, é obrigatória.

A forma de instituição e cobrança dos tributos também decorre do próprio regime político Republicano, cabendo aos cidadãos o direito de serem representados no Poder

¹¹ Conforme esclarece CELSO RIBEIRO BASTOS (*Curso de direito constitucional*. 17 ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 401), “para que se torne possível a realização de despesas o Estado tem que, forçosamente, obter receitas” Assim, receita pública é “todo ingresso de dinheiro nos cofres de uma pessoa de direito público”.

¹² ESTEVÃO HORVATH (HORVATH, Estevão, OLIVEIRA; Regis Fernandes de. *Manual de direito financeiro*. 6. ed., rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 57/58), esclarece serem os tributos receitas derivadas, que “são obtidas pelo Estado valendo-se do seu poder de autoridade – sempre exercido na forma da lei – para extraí-las do patrimônio ou renda dos particulares”. Em contraposição às receitas derivadas, explicam existirem também as originárias, elucidando que “denominam-se originárias as primeiras porque sua origem se encontra no próprio patrimônio do Estado, enquanto as segundas – derivadas – são obtidas do patrimônio dos particulares. Aquelas são adquiridas pelo Estado de forma voluntária, ou seja, em relação contratual com os particulares. Estas últimas são alcançadas pelo Estado compulsoriamente, independentemente e até contrariamente à vontade do particular”.

¹³ Essa participação deve advir de todos que vivem num dado território, seja por parte daqueles que ali nasceram, seja pelos estrangeiros que o habitam ou mantêm relações jurídicas em dito território.

Legislativo por intermédio de pessoas que, em tese, comungam dos mesmos valores e ideais do representado.

Sendo o tributo um requisito essencial para a manutenção da *res publica*, ao representante é atribuído o poder-dever de instituir tributos que oneram os próprios administrados. Em conseqüência, são inseridas no ordenamento jurídico leis que trazem em si uma carga axiológica que traduz, em linhas gerais, os valores que norteiam aquela parcela da população.

Por óbvio, a instituição de tributos não está sob o ledor arbítrio dos legisladores, devendo seguir os preceitos materiais e formais delimitados pela própria população e materializados na Constituição Federal.

Apesar da necessidade de cada cidadão colaborar para a manutenção da coisa pública, a tributação implica a invasão do seu patrimônio, de tal forma que este somente poderá ser atingido nos exatos limites constitucionalmente previstos.

Como se vê, ser o Brasil uma República influencia de forma absolutamente determinante a instituição e a exigência de tributos, bem como gera naqueles que sob ela vivem, a necessidade de buscar na Constituição Federal a verificação da validade da exigência que lhe é imposta já que, conforme GERALDO ATALIBA¹⁴, “o princípio republicano não é meramente afirmado, como simples projeção retórica ou programática. É desdobrado em todas as suas conseqüências, ao longo do texto constitucional”.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. 3. tir. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 27.

2. FEDERAÇÃO E TRIBUTAÇÃO

Além de República, o Brasil é uma Federação, formada pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

No dizer de ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹⁵, “Federação (de *foedus*, *foedoris*, aliança, pacto), é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício na União. A mais relevante é a soberania”.

As características da soberania nos são dada por AMÉRICO LOURENÇO MASSET LACOMBE¹⁶, segundo o qual “a) a Federação é criada pela Constituição; b) é garantida a existência e sobrevivência dos Estados-membros; c) estes se auto-organizam, autogovernam e auto-administram; d) na Federação coexistem três ordens jurídicas – a nacional, a central e a local; e) os Estados-membros participam da alteração do pacto federativo, vale dizer, das emendas constitucionais, ou pela participação do órgão de representação dos Estados-membros (Senado), ou pela aprovação da emenda pelos Legislativos estaduais”.

A despeito dos conceitos acima expostos, não há como se desprezar da determinação expressa contida na Constituição, de que a Federação brasileira – enquanto forma de Estado – é composta não só pela união indissociável dos Estados e do Distrito Federal, mas destes com os Municípios.

É certo, conforme ressalta PAULO AYRES BARRETO¹⁷, que por não possuírem representantes no Congresso Nacional os Municípios deixam de influir diretamente nos

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 113.

¹⁶ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 104/105.

¹⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 41.

desígnios do país. Porém, tal como esclarecido por ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹⁸, não existe um conceito definitivo, universal e inalterável de Federação, tratando-se de um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar no tempo e no espaço de acordo com os desígnios de cada povo.

E a roupagem constitucional da Federação brasileira é aquela que traduz a existência de Estados e Municípios autônomos, não havendo entre eles qualquer hierarquia¹⁹. Mais do que isso, a própria Constituição Federal, principalmente por intermédio dos seus arts. 22 a 33, atribuiu a cada um dos entes políticos competência específica na administração da coisa pública.

Dada a formatação da Federação forjada pela Constituição Federal, conforme esclarecido por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²⁰, “a diversidade das atribuições, a sua maior ou menor complexidade não interferem com a radical igualdade no regime jurídico das pessoas constitucionais e sobretudo no seu mútuo relacionamento”. E referido autor completa o raciocínio afirmando que “os Municípios não têm a sua existência decorrente de uma simples delegação administrativa do Estado-membro, porque a sua autonomia é alçada à eminência de um princípio constitucional expresso”.

Por conseqüência, cada um dos entes federativos deve ter autonomia financeira, já que, tal como manifestado por ELIZABETH NAZAR²¹, “não se pode falar em autonomia política, onde não existe autonomia financeira. É pressuposto da autonomia, o uso dos próprios meios para atingir seus próprios fins”.

Não por outra razão foi atribuída competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para a instituição de tributos visando à manutenção da estrutura estatal. Porém, essa instituição não pode alcançar toda e qualquer materialidade, mas

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 112.

¹⁹ Segundo CELSO RIBEIRO BASTOS (*Curso de direito constitucional*. 17 ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 145), a idéia de federação nasce em 1787 com o surgimento dos Estados Unidos da América, em decorrência do que treze ex-colônias inglesas optaram por dispor de parcela de suas soberanias e constituir um novo Estado. Esclarece, ainda, que no Brasil as coisas ocorreram “um pouco às avessas”. “No caso brasileiro, ao invés de diversos Estados, tínhamos um só; o Brasil todo respondia ao domínio do Imperador. Depois de proclamada a República e a Federação é que se viu a necessidade de criarem-se os Estados-Membros, aos quais delegaram-se algumas competências”.

²⁰ BORGES, José Souto Maior Borges. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 8.

²¹ NAZAR, Elizabeth. Sistema constitucional tributário brasileiro. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 25, p. 198, 1973.

especificamente aquelas previstas constitucionalmente, estando absolutamente adstrita a todos os demais comandos presentes na Constituição Federal.

3. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO, COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E LEGALIDADE

Conforme exposto, a garantia do pacto federativo e a conseqüente autonomia política da União, Estados, Distrito Federal e Municípios presumem a sua autonomia financeira.

Não por outra razão, a Constituição Federal outorgou a cada um dos entes políticos competência para a instituição e exigência de tributos como forma de suprir essa necessidade, principalmente, visando à manutenção da Federação.

Na clássica definição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA²², “competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”; “é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno), para que, por meio de lei, tributem”.²³

Trata-se da outorga constitucional para que União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por intermédio do seu Poder Legislativo, insiram no ordenamento jurídico leis por intermédio das quais são instituídos tributos, tal como previamente delimitado pela Constituição Federal. Por essa razão, a competência tributária antecede a própria instituição dos tributos.

Como já adiantado, a lei é a expressão da vontade geral; por intermédio de representantes escolhidos eletivamente a sociedade se auto-regula, se impõe normas que cercearão a liberdade e a propriedade de seus membros, tendo em vista o bem comum e a manutenção da coisa pública.

Porém, de acordo com o art. 5º, II, da Constituição Federal, a atividade dos indivíduos não pode encontrar outro óbice além daquele contido na lei, de caráter geral e igualitário.

²² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 437.

²³ *Ibidem*, p. 439.

No âmbito tributário, essa garantia dos cidadãos é reforçada por intermédio do art. 150, I, da Constituição Federal, ao prever que, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Assim, os cidadãos têm direito subjetivo de só terem seu patrimônio invadido em face de tributos expressamente previstos na Constituição Federal, instituídos por intermédio de lei, de acordo com a competência tributária previamente estabelecida.

Tributo, de acordo com GERALDO ATALIBA²⁴, é “obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)”.

Assim, a instituição e a exigência de tributos têm como ponto de partida e fundamento básico as competências outorgadas pela Constituição Federal, cuja extrapolação implica a edição de instrumento legislativo inválido, passível de afastamento do sistema jurídico nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado ou difuso de constitucionalidade²⁵.

Tal procedimento legislativo não deve, porém, se ater apenas ao capítulo constitucional destinado à regulamentação do “sistema tributário nacional”, mas a todas as demais normas do sistema jurídico.

A verificação da validade da lei tributária, como de qualquer outra lei inserida no ordenamento jurídico, bem como a sua interpretação, depende da conscientização de que o direito positivo brasileiro é um sistema no qual as leis, inclusive aquelas que prevêm o seu próprio controle interno, estão inseridas.

²⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 2ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 34.

²⁵ Conforme será melhor explorado em capítulo próprio, o questionamento das leis supostamente inconstitucionais pode se dar de duas maneiras: (a) por intermédio do controle difuso ou concreto da constitucionalidade das leis, ou seja, mediante a instauração de lide entre duas partes, em decorrência do qual a declaração da conformidade ou não da norma com o sistema terá efeitos apenas entre os litigantes, ou (b) por intermédio do controle concentrado ou abstrato da constitucionalidade, mediante a propositura de ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) perante o Supremo Tribunal Federal, cujo resultado será a constatação de que o comando prescritivo analisado pertence ou não ao sistema jurídico.

Sistema (do grego *systema*, que traz o sentido de reunião, método, juntura²⁶) é um conjunto de elementos organizados de forma lógica e que se relacionam entre si.

Segundo TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR²⁷, um sistema é composto de um conjunto de elementos denominado repertório e de uma estrutura, entendida como conjunto de regras que determinam as relações entre aqueles elementos. Assim, o sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório, concluindo o autor que o ordenamento jurídico é um sistema.

Pressupõe, pois, a idéia de sistema a possibilidade de os seus elementos se inter-relacionarem de maneira coerente, de acordo com regras previamente estabelecidas, de tal forma que, conforme conclusão de MARCIO SEVERO MARQUES²⁸, “o conjunto deve, pois, ser congruente, capaz de orientar sua própria intelecção pelo intérprete”.

O sistema jurídico pressupõe, pois, tal como esclarecido por PAULO DE BARROS CARVALHO²⁹, regras de comportamento e regras de estrutura, sendo as primeiras voltadas para a regulação das condutas das pessoas, nas relações de intersubjetividade; já as segundas têm por objeto os comportamentos relacionados à produção das regras jurídicas, dispendo sobre órgãos e procedimentos e estatuinto de que modo devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.

O direito positivo, pois, é um sistema, na medida em que é formado por um conjunto de comandos legais (proposições prescritivas), organizados em uma estrutura hierarquizada, sendo que cada um deles, pertencendo ao todo, se inter-relaciona com os demais, de modo a regular as relações intersubjetivas de um grupo definido de pessoas, num dado momento histórico.

No Brasil, a estruturação normativa, quer com relação às regras de conduta, quer de estrutura, é escalonada, tal como preconizado por HANS KELSEN³⁰, de tal forma que “uma

²⁶ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 24 ed. rev. e atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho, p. 1306.

²⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4 ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003, p. 176.

²⁸ MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 24.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 136/137.

³⁰ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1985, p. 240.

norma só é válida porque e na medida em que foi produzida de uma determinada maneira, isto é, da maneira determinada por uma outra norma, esta outra norma representa o fundamento imediato de validade daquela”, sendo que, na ordem jurídica do Estado, “a Constituição representa o escalão de Direito positivo mais elevado”.

Esse feixe legal é o objeto de estudo da ciência do direito, que também é um sistema, na medida em que tem por matéria de análise o conjunto das proposições do direito positivo, verificando, inclusive, a pertencibilidade de cada comando legal ao sistema jurídico nacional.

O termo “sistema jurídico” pode designar, assim, tanto o sistema da ciência do direito quanto o do direito positivo já que, onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, ter-se-á a noção fundamental de sistema.

Tanto o direito positivo quanto a ciência do direito devem guardar coerência estrutural, tendo ambos por base a derivação de todas as leis da Constituição Federal, que, regendo a criação de comandos prescritivos de hierarquia inferior, imprime unidade ao sistema.

Nesse contexto é que a Carta Constitucional outorga competência aos entes políticos para, por intermédio de seus Poderes Legislativos, inserirem no ordenamento jurídico novas proposições prescritivas.

Assim, toda e qualquer norma instituída pelo Poder Legislativo deve total obediência aos ditames constitucionais, inclusive as tributárias.

Conforme esclarecido por JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES³¹, dentro do sistema jurídico nacional estão presentes subsistemas construídos a partir de conceitos aglutinantes próprios, entre eles o subsistema constitucional tributário, que é formado por princípios e regras constitucionais que regem o exercício da tributação.

Assim, as normas do subsistema tributário brasileiro estarão em conformidade com o sistema jurídico nacional se, e somente se, guardarem consonância com normas de hierarquia superior e, em última análise, com a Constituição Federal.

³¹ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. 1. ed., 2 tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 41

Cumprе lembrar que tal exigênciа não se aplica apenas às leis que instituem os tributos, mediante o exercício da competência tributária, mas também às normas de natureza nacional³² (via de regra, mas não exclusivamente, leis complementares), que visam a dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar³³.

Nesse contexto é que deve ser analisada a outorga constitucional aos entes federativos do poder para a instituição e exigência de tributos, levando-se em conta, em síntese, o fato de o sistema jurídico nacional ser escalonado, tendo no topo dessa estrutura a Constituição Federal, e que, para ser consistente, depende da inserção no sistema normativo de leis válidas.

³² O traço diferenciador entre lei federal e lei nacional foi aclarado por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (*Lei complementar tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 68), segundo o qual “a lei federal, no seu âmbito pessoal de validade, limita-se a vincular a União, sem alcançar as outras pessoas constitucionais. A lei federal distingue-se da lei nacional, porque esta, embora editada pelo Congresso Nacional, tem como destinatários não apenas a União, mas os Estados e Municípios; ou só os Estados; ou só os Municípios, etc. Se tiver como destinatário apenas a União, de lei nacional não se tratará.”

³³ O papel da lei complementar em matéria tributária está previsto no art. 146 da Constituição Federal, o qual diz: “Art. 146. Cabe à lei complementar:
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (...)”

4. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Entre as competências tributárias outorgadas pela Constituição Federal aos entes políticos, tem-se a previsão de instituição pelos Estados e pelo Distrito Federal³⁴ do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, genericamente previsto em seu art. 155, II, tal como segue:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

A primeira constatação cabível com relação a tal determinação é a de que se trata de norma de estrutura atinente à outorga de competência não só de um, mas de um conjunto de impostos englobados sob a sigla ICMS, com hipóteses de incidência³⁵ e bases de cálculo distintas entre si.

Da leitura do referido comando constitucional, vislumbra-se a existência de duas categorias de tributo passíveis de serem instituídos sob sua autorização, a saber: (a) a que tem como hipótese de incidência a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as operações se iniciem no exterior, incluindo nesse rol as operações com lubrificantes, combustíveis e energia elétrica³⁶; e (b) a que prevê como hipótese de incidência prestações de serviços de duas espécies, quais sejam, (b.1) de transporte interestadual e

³⁴ Lembre-se que a instituição do ICMS poderá competir à União em duas situações previstas pela Constituição Federal, a saber, em Território Federal, caso voltem a ser criados (art. 147) e na iminência de guerra externa, tendo em vista a autorização de criação de imposto extraordinário compreendido ou não em sua competência tributária (art. 154, II)

³⁵ De acordo com GERALDO ATALIBA (*Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 2ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p.76), “hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência ‘in concreto’ a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária.”

³⁶ A inclusão das operações com lubrificantes, combustíveis e energia elétrica como materialidade atingida pelo ICMS se depreende da análise do art. 155, §§ 2º a 4º, da Constituição Federal.

intermunicipal, ainda que as prestações se iniciem no exterior; e (b.2) de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior³⁷.

Tendo em vista a finalidade do presente trabalho, será objeto de análise o imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, a partir de agora denominado *ICMS Operações Mercantis*, que, nos termos do art. 155, IX, “a”, da Constituição Federal, incidirá, também, sobre operações relativas à circulação de bens (gênero que tem as mercadorias como espécie) advindos do exterior.

Dita o art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

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

IX - incidirá também:

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

Quanto ao imposto incidente sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, receberá no presente trabalho denominação distinta, passando a ser tratado por *ICMS Importação*, apesar de, conforme será a seguir enfrentado, estar-se diante do mesmo ICMS Operações Mercantis, porém com a hipótese de incidência ampliada.

³⁷ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (*ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 36/37) realiza classificação distinta. Segundo ele, “a sigla ‘ICMS’ alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre exportação, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS”.

4.1. Evolução histórica do ICMS

A roupagem constitucional do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias sofreu inúmeras alterações ao longo do tempo.

Analisando-se as Constituições Federais que tiveram vigência após a proclamação da República, verifica-se que a Carta de 1934 previu, em seu art. 8º, I, “d”, a competência para os Estados instituírem o imposto sobre “vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual”. Nasceu, assim, o denominado IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações.

Conforme esclarece FRANCISCO DE SOUZA BRASIL³⁸, o IVC se manteve nas Constituições que se seguiram, estando a competência outorgada aos Estados previstas no art. 23, I “d”, da Constituição Federal de 1937, e no art. 19, IV da Constituição Federal de 1946.

Segundo o autor, “o IVC incidia diversas vezes sobre a mesma base de cálculo que era sempre o valor da operação tributável. Assim, os sucessivos acréscimos de valor, nas sucessivas operações de compra e venda, ou consignação, que conduziam a mercadoria, da produção em direção ao consumo, se adicionavam aos valores anteriormente tributados, para, sobre cada novo total, incidir integralmente a alíquota do imposto. Era, portanto, um imposto cumulativo. A tributação ‘em cascata’ redundava em agressiva oneração do preço da mercadoria”.

Em 1965, sobreveio a Emenda Constitucional 18, a qual trouxe para o âmbito da Constituição Federal um maior detalhamento do sistema constitucional tributário, próximo àquele hoje vigente³⁹.

³⁸ BRASIL, Francisco de Souza. *O ICM e os impostos sobre vendas no Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 55.

³⁹ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES (*Compêndio de direito tributário*. 1º vol. 5. ed. rev., aumentada e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1996, p. 153 e 169) esclarece que, embora aprovada como parte integrante da Constituição de 1946, a Emenda Constitucional 18/65 permaneceu como peça separada, intimamente ligada ao Estatuto Supremo vigente. Ensina, ainda, que dita emenda trouxe autêntica reforma tributária, fazendo revisão e mudança completas no antigo sistema tributário estabelecendo, dentre outras medidas, um sistema tributário uno e nacional, evitando-se a coexistência de sistemas autônomos nas três esferas de Governo e não permitindo a “guerra fiscal” entre os Estados e os Municípios.

A partir de referida emenda, o então “imposto sobre vendas e consignações” passou a ser denominado “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias”, também de competência dos Estados.

Foi também por intermédio de referida Emenda Constitucional que, pela primeira vez, previu-se a não-cumulatividade dos impostos sobre produtos industrializados e sobre operações relativas à circulação de mercadorias⁴⁰, característica que não mais abandonou referidos impostos.

GERALDO ATALIBA⁴¹, após esclarecer que “as alterações mais importantes introduzidas no imposto de vendas e consignações que o converteram no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (I.C.M.), se reduzem à 1) mudança de nome; 2) ampliação da incidência a todas operações relativas à circulação de mercadorias; 3) eliminação da incidência em cascata”, conclui que a diferença existente entre ambos diz respeito apenas à “circunstância externa da genericidade da incidência do I.C.M em contraste com a restrição da incidência do I.V.C. a dois tipos, específicos, de negócios jurídicos que impulsionam a circulação”, sendo que “o estudo das questões práticas referentes ao I.C.M. pode e deve levar na devida consideração o que doutrina e jurisprudência elaboraram à luz da vivência do I.V.C.”.

Sob a égide da Constituição Federal de 1946, com as alterações inseridas pela Emenda Constitucional 18/1965, em 1966 foi publicada a Lei 5.172, que dispôs – e ainda dispõe – sobre o sistema tributário nacional e instituiu normas gerais de direito tributário aplicáveis aos entes federados. Tal lei passou a ser denominada Código Tributário Nacional em decorrência de determinação do Ato Complementar 36/67.

⁴⁰ “*Impostos sobre a Produção, e a Circulação*”

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.”

⁴¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 245/247.

Já em plena ditadura militar, a Presidência da República passou a se valer de Atos Complementares⁴², por intermédio dos quais foi alterada a roupagem do ICM, tendo sido editado o de nº 34, o qual atribuiu nova redação ao art. 52 da Lei 5172/66⁴³, passando este a prever a incidência do ICM na entrada de mercadoria estrangeira em estabelecimento da empresa que houver realizado a importação, a despeito da inexistência de previsão constitucional outorgando competência tributária para sua instituição.

Em outubro/1967 foi publicada nova Constituição Federal, a qual, em seu art. 24, ratificou a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o ICM, mantendo-se silente, porém, sobre a importação de mercadorias como hipótese de incidência do imposto.

Em outubro/1969, sob a autorização do Ato Institucional 5/68, sobreveio a Emenda Constitucional 1, que, a despeito de ser denominada Emenda, acabou por consolidar integralmente a Constituição Federal de 1967. Manteve-se inalterada, contudo, a estrutura constitucional da ICM.

Em 1/12/1983, foi editada a Emenda Constitucional 23, que passou a prever, pela primeira vez na história das constituições, a competência dos Estados para a instituição do ICM sobre a importação de mercadorias.⁴⁴

Por fim, em 5/10/1988, foi publicada a Constituição Federal hoje vigente.

Passados quase 20 anos e após 56 Emendas ao seu texto, pode-se afirmar ter o ICMS sofrido modificações profundas, inclusive no que tange ao ICMS Importação.

⁴² Os Atos Complementares passaram a ser editados sob a autorização do Ato Institucional 2/65, cujo art. 30 previa que “o Presidente da República poderá baixar atos complementares do presente, bem como decretos-leis sobre matéria de segurança nacional”.

⁴³ “Art. 3º: A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, com as alterações introduzidas pelos Atos Complementares nos 27 e 31 e pelo Decreto-lei nº 28, de 14 de novembro de 1966, passa a vigorar com as seguintes alterações: Alteração 1ª: Substitua-se o *caput* do art. 52 pelo seguinte:

‘Art. 52 O imposto, de competência dos Estados, sobre operações relativas a circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;

II - a entrada de mercadoria estrangeira em estabelecimento da empresa que houver realizado a importação, observado o disposto nos §§ 6º e 7º do art. 58; (...)’.”

⁴⁴ “Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

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

O outorga de competência tributária para a instituição do ICMS e, portanto, do ICMS Importação, é objeto do art. 155 da Constituição, que sofreu sua primeira emenda em 1993, por intermédio da Edição da Emenda Constitucional 3, que basicamente alterou a estruturação do artigo, sem, contudo, promover qualquer alteração em seu conteúdo.

No que tange às prescrições atinentes à estruturação do ICMS Importação, o art. 155 passou a ser assim redigido:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

IX - incidirá também:

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

Conforme reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁴⁵, que culminou na Súmula 660⁴⁶, a instituição e exigência do ICMS Importação estava vinculada à realização de operações relativas à circulação de mercadorias por pessoa jurídica que exercesse mercancia, excluindo-se da hipótese de incidência constitucionalmente prevista as pessoas físicas e as pessoas jurídicas prestadoras de serviço por não se submeterem à não-cumulatividade e, portanto, estarem impossibilitadas de compensar o tributo devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

⁴⁵ Nesse sentido, cite-se acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BEM POR SOCIEDADE CIVIL PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. 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. Importação de aparelho de mamografia por sociedade civil, não contribuinte do tributo. 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. Inexistência de circulação de mercadoria. Não ocorrência da hipótese de incidência do ICMS. Recurso extraordinário não conhecido.” (RE 185789 / SP; Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão; j. 3/3/2000; p. 19/5/2000).

⁴⁶ Eis o conteúdo da Súmula 660, aprovada em 24/9/2003:

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

Em 11/12/2001, a Emenda Constitucional 33 alterou sensivelmente o ICMS Importação, passando o art. 155, §2º, IX, “a”, a ter a seguinte redação, hoje vigente:

“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;”

Assim, em decorrência de referida Emenda Constitucional, aos Estados e ao Distrito Federal foi outorgada competência tributária para instituir e exigir ICMS incidente sobre a realização de operações relativas à importação de quaisquer bens advindos do exterior, ainda que não mercadorias, ampliando-se, portanto, o rol de sujeitos passivos do imposto para abarcar, igualmente, as pessoas jurídicas que não realizam circulação de mercadorias e pessoas físicas⁴⁷.

Também por intermédio da referida Emenda 33 foi inserida a alínea “i” ao inciso XII do art. 155, passando a ser prevista constitucionalmente a possibilidade de a base de cálculo do ICMS ser integrada pelo montante do próprio imposto, tal como segue:

“Art. 155.

§ 2º

XII - cabe à lei complementar:

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”

⁴⁷ Cumpre destacar opinião manifestada por ROQUE ANTONIO CARRAZZA (*ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 73/74), segundo a qual a alteração perpetrada por intermédio da Emenda Constitucional 33 feriu direito fundamental do contribuinte e, portanto, cláusula pétrea, dada a mudança da fisionomia jurídica do ICMS Importação que, em sua origem tem como cerne a importação de produtos a serem inseridos no ciclo econômico, visando, portanto, ao desenvolvimento de atividades mercantis.

Para o autor, tal Emenda caracteriza-se como adicional estadual do imposto de importação, o que induz à bitributação, além de atentar o art. 154, I, da Constituição de acordo com o qual os contribuintes podem ser compelidos a suportar novos impostos se tiverem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes dos enumerados nos art. 153, 155 e 156, forem criados por lei complementar e obedecerem ao princípio da não-cumulatividade.

Esclarece-se que até o presente momento não houve manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito da incidência do ICMS Importação em face de pessoas físicas ou pessoas jurídicas que não exercem mercancia posteriormente à edição de referida Emenda.

O ICMS ainda passou por várias alterações em decorrência da Emenda Constitucional 42, de 19/12/2003, as quais, porém, não mais afetaram a estruturação do ICMS Importação.

Apresentadas as alterações do ICMS Importação na atual Constituição Federal, esclarece-se que, a partir deste ponto, sempre que se fizer menção ao ICMS Importação, estar-se-á levando em conta a estruturação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional 33.

No mesmo sentido, todas as vezes que forem transcritos trechos da Constituição Federal, estar-se-á considerando a sua atual redação, não tendo o presente trabalho por foco o questionamento da constitucionalidade das alterações até agora perpetradas.

5. ELEMENTOS ESSENCIAIS DO ICMS OPERAÇÕES MERCANTIS

5.1. ICMS Importação como modalidade do ICMS Operações Mercantis

A compreensão do ICMS Importação e, principalmente, do seu sujeito ativo depende da delimitação dos elementos formatadores e, portanto, essenciais do ICMS Operações Mercantis, uma vez que se trata do molde eleito pela própria Constituição Federal para a instituição e análise do tributo ora estudado.

Tal conclusão é adotada a partir do próprio texto constitucional.

Isso porque, após o art. 155, II, da Constituição Federal prever a competência dos Estados e do Distrito Federal para a instituição de imposto 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”, o § 2º, IX, “a”, do mesmo artigo determina que o ICMS Operações Mercantis “incidirá 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 (...)”.

Portanto, a determinação imposta constitucionalmente é a de que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incide, *também*, sobre bem ou mercadoria importado do exterior.

Não se está diante, esclareça-se, de outra modalidade de imposto, mas do mesmo ICMS Operações Mercantis, que tem sua hipótese de incidência alargada exclusivamente para os casos em que se esteja diante de operações relativas à circulação de bens em decorrência de importação.

Assim, o ICMS Importação incide sobre operações relativas à circulação de bens, restando afastada a exigência de as operações se darem exclusivamente com mercadorias.

Adotada tal premissa, resta necessária a análise e definição dos elementos essenciais da hipótese de sua incidência do ICMS Operações Mercantis, a partir dos quais se poderá, igualmente, analisar a estrutura constitucional do ICMS Importação.

5.2. ICMS Operações Mercantis: imposto sobre “operações” relativas à “circulação” de “mercadorias”

A definição da hipótese de incidência do ICMS vem sendo forjada ao longo do tempo pela doutrina e pela jurisprudência nacional, num imbricado de convicções que não permitem mais dúvidas.

Assim é que os mais respeitados doutrinadores nacionais fundam suas convicções em manifestações proferidas por célebres ministros do Supremo Tribunal Federal ao longo de décadas e estes, por sua vez, se valem do raciocínio sistêmico desenvolvido por aqueles mesmos cientistas do direito para determinar a compreensão que se deve ter dos limites constitucionais para a instituição do ICMS Operações Mercantis.

Da leitura do art. 155, II, da Constituição Federal verifica-se ter sido outorgada aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria. Trata-se, portanto, de um conjunto de elementos que, manejados de maneira dissociada, não enseja a perfeito e adequado exercício da competência tributária, de tal forma que, necessariamente, “operações”, “circulação” e “mercadoria” devem ser analisados conjuntamente.

Nas lições de GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO⁴⁸, proferidas na vigência da Constituição anterior, mas ainda plenamente válidas ante o sistema jurídico hoje vigente, “o conceito nuclear da materialidade da hipótese de incidência do ICM é o de

⁴⁸ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM (Operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 25-26, p. 104, 1983.

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, constantes 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*” (destaques do original).

Segundo referidos autores⁴⁹, operações são “atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica”.

Porém, tratando-se do núcleo da hipótese de incidência do ICMS Operações Mercantis, está ele totalmente vinculado aos elementos que o complementam, de tal forma que a operação somente estará apta a ensejar a incidência do ICMS Operações Mercantis, se for relativa à circulação de mercadorias.

Se a operação diz respeito, primeiramente, a uma circulação, não há como se dissociar tal exigência constitucional da realização de um ato jurídico com a transmissão de um direito⁵⁰, ou seja, de um negócio jurídico, já que, ainda segundo referidos autores⁵¹, “só mediante este instrumento – o ato jurídico – é que se pode ter, como efeito de direito, uma *circulação* de mercadoria”. (destaque do original)

Portanto, o ICMS tem como núcleo da hipótese de incidência a ocorrência de uma operação⁵², entendida como relação jurídica entre pessoas distintas, relativa, necessariamente, a uma circulação de mercadoria.

⁴⁹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM (Operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 25-26, p. 104, 1983.

⁵⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 11.

⁵¹ *Ibidem*, p. 105

⁵² Conforme lembra CLÉLIO CHIESA (*Sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*, p. 75), o termo operações aparece na Constituição várias vezes, sempre com o sentido de ato jurídico ou negócio jurídico, denotando, sempre, a transferência jurídica de um bem. No próprio capítulo que versa sobre o sistema tributário nacional tal afirmação pode ser constatada nos seguintes artigos: 153, § 3º, II e § 5º, 155, II, § 2º, I, II “b”, IV, V, “a” e “b” e VI. Afora o sistema tributário nacional, tem-se, também, os arts. 21, VIII; 52, V, VII, VIII e 74, III.

Quanto à circulação, são convictas as palavras de GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO⁵³, segundo os quais, para efeitos de incidência do ICMS, não quer significar movimentação física do bem: “*circular* significa, para o Direito, *mudar de titular*. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, circula, para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por *titularidade de uma mercadoria* à circunstância de alguém deter poderes jurídicos *de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário* (disponibilidade jurídica). Esse fenômeno é que importa, no plano do ICM. Sempre que haja operação jurídica negocial, de um lado, e mercadoria, de outro lado, haverá circulação, quando o sujeito (que detém a mercadoria e foi parte na operação) é titular de direitos de dono e os transfere total ou parcialmente (pela operação) a outrem. Assim, aquele que – tendo sido parte na operação – transferiu a outrem direitos de dono, *promoveu circulação* (ao realizar a operação). Por *direitos de dono* entendem-se os direitos inerentes à propriedade (basicamente a disposição da coisa)”. (destaques do original)

Ressalta GERALDO ATALIBA⁵⁴ a impossibilidade de haver negócio consigo mesmo, sendo premente a existência de dois sujeitos para que a operação possa ser alcançada pela tributação, fazendo menção, nesse sentido, a manifestação expressa do Plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos da Representação de Inconstitucionalidade 1.394-4-AL⁵⁵, para concluir que “1) não há negócio consigo mesmo; 2) não há operação (sob nenhum conceito) onde não há duas pessoas para realizá-la; 3) não há circulação quando o bem fica no mesmo patrimônio; 4) não há cogitar-se transmissão de direitos de disponibilidade sem transmitente e transmitido; 5) não há ‘mercadoria’, porque os bens, enquanto na propriedade de quem os produziu, são meros produtos; 6) simples saída, não conseqüência de ‘operação’ tributável, não configura fato imponible de ICMS”.

⁵³ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM (operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 25-26, p. 111, 1983.

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. ICMS – não incidência na ativação de bens de fabricação própria. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 63, p. 203. 1994.

⁵⁵ O acórdão citado pro GERALDO ATALIBA, proferido pelo Plenário do STF nos autos da Representação de Inconstitucionalidade 1.394-4-AL está assim ementado:

“Representação. Inconstitucionalidade da lei n. 4.418, de 27.12.82, do Estado de Alagoas, que define fato gerador de ICM, de modo a determinar a sua incidência em razão do simples deslocamento de insumos destinados a composição do produto, na mesma empresa. Precedentes do Supremo Tribunal Federal - Representação n. 1.181, do Pará; Representação n.1.355 da Paraíba; Representação n.1.292, de Mato Grosso do Sul.

Inconstitucionalidade do §2º do art. 264, da Lei n. 4.418/82, e do art. 375 e seu parágrafo único do Decreto n. 6.148/84, por violação do art.23, inc. II, da Lei Magna.” (Rp 1394/AL – ALAGOAS; Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO; Rel. Min. DJACI FALCÃO; Julgamento: 2/9/1987; Publicação: 25/9/1987).

Por fim, para que se complete a materialidade passível se ser atingida pelo ICMS Operações Mercantis, a relação jurídica que implica a sua exigência deve se dar com uma mercadoria, que, conforme bem esclarecido por MARCELO VIANNA SALOMÃO⁵⁶, é uma espécie do gênero bens ou produtos. Trata-se do bem objeto de comércio.

Nos dizeres de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁵⁷, mercadoria “é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente”. Portanto, nem todo bem é mercadoria.

Assim, para existir circulação de mercadoria, há que existir um fim econômico. Só então o simples bem material pode ser entendido como mercadoria, ou seja, bem que, na posse do comerciante, tenha sido adquirido ou produzido com a intenção de venda, cumprindo, pois, um ciclo econômico (geração de riquezas).

Conclui-se, pois, que a hipótese de incidência do ICMS Operações Mercantis é a realização de um ato jurídico que envolva a transmissão entre pessoas distintas de bens objeto de mercancia, visando, pois, ao comércio.

As conclusões ora apresentadas com base no raciocínio desenvolvido principalmente por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino são as mesmas que vêm permeando as decisões do Supremo Tribunal Federal ao longo do tempo, as quais tomam por base justamente as lições daqueles e de outros doutrinadores, seus seguidores. Trata-se de um movimento circular em que uns se apóiam nos outros para chegarem ao mesmo resultado.

Veja-se, por exemplo, recente acórdão proferido pelo Plenário do STF⁵⁸, nos autos do RE 461.968-7, lavrado em 30/5/2007 e publicado em 24/8/2007, tendo por relator o Ministro Eros Grau e por objeto a análise da incidência do ICMS em operações de *leasing* internacional.

O Ministro Relator, ao concluir que não há incidência do ICMS em face de arrendamento mercantil, na medida em que, por não haver transferência do domínio da

⁵⁶ SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001, p. 33.

⁵⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 16.

⁵⁸ Os acórdãos e decisões do STF citados neste trabalho estão disponíveis para consulta em: <www.stf.gov.br>.

arrendadora para o arrendatário, não se está diante de uma circulação jurídica, funda seu raciocínio no conceito de circulação pregado por Geraldo Ataliba⁵⁹, bem como faz menção a voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, em acórdão proferido também pelo Plenário do STF, nos autos do RE 158.834, julgado em 23/10/2002 e publicado em 5/9/2003.

Naquele julgado, o Ministro Marco Aurélio, ao justificar a necessidade de haver a análise indissociável, para fins de incidência do ICMS, de “operações relativas à circulação de mercadoria”, cita, para fundamentar seu voto, a obra *Direito Tributário Nacional*, de Aliomar Baleeiro, bem como faz alusão expressa a voto proferido pelo Ministro Thompson Flores, nos autos do RE 70.538 – Guanabara, em acórdão proferido em 24/03/1971, e publicado em 29/9/1971 e conclui:

“A saída apenas física de um certo bem não é molde a motivar a cobrança do imposto de circulação de mercadorias. Requer-se, como consta do próprio texto constitucional, a existência de uma operação que faça circular algo passível de ser definido como mercadoria, pressupondo, portanto, como aliás ressaltado por Aliomar Baleeiro em *Direito Tributário Brasileiro*, a transferência de domínio. No particular, levou em conta o saudoso Ministro que o sentido jurídico de operação direciona a negócio jurídico, devendo a circulação exigida estar ligada a deslocamento de mercadoria, ou seja, de bem móvel em comércio. Por isso mesmo, este Plenário, julgando o recurso extraordinário nº 70.538, originário da Guanabara, relatado pelo Ministro Thompson Flores, concluiu pela exclusão do imposto sobre equipamento comercial, em comodato, por não se ter, na espécie, etapa do processo de circulação a integrar o complexo de sucessivas transferências do produtor consumidor (*Revista Trimestral de Jurisprudência* nº 58/665).”

A Ementa do acórdão prolatado nos autos do RE 70.538 e mencionado pelo Ministro Marco Aurélio concluiu que “II. A saída a que se refere a lei federal, ainda que o explicita o diploma local, ‘a qualquer título’, para permitir a incidência, é a que configura etapa do processo de circulação de mercadoria, integrando o complexo de sucessivas transferências desta, desde o produtor até o consumidor”.

⁵⁹ A obra citada em referido voto é *ICMS – Incorporação ao ativo – Empresa que loca, oferece em ‘leasing’ seus produtos – Descabimento do ICMS*, publicada na *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 52, p. 74.

Esse mesmo acórdão mencionado no RE 158.834-9 é o fundamento para ALIOMAR BALEEIRO⁶⁰, na obra que embasou o voto do Ministro Marco Aurélio, concluir pela necessidade de conjugação de “operação de circulação de mercadoria” para chegar-se à hipótese de incidência do ICMS:

“A Natureza específica da ‘operação realizada’, isto é, o negócio jurídico, que motiva ou dá causa à saída, é irrelevante do ponto de vista fiscal. Quase sempre se prende a uma compra e venda mercantil ou a uma consignação. Mas pode ser outro contrato ou ato jurídico. Não pode ser, em nossa opinião, fato material ou físico: a simples deslocação da mercadoria para fora do estabelecimento, permanecendo na propriedade e posse direta do contribuinte, seja para depósito, custódia, penhor, comodato ou reparos. Se admitíssemos solução contrária, até o furto da mercadoria seria fato gerador do ICM.

O STF, Pleno, no RE nº 70.538-GB, de 24.03.1991, Rel. Thompson, excluiu ICM sobre equipamentos, como bombas de gasolina, saídas em comodato, que não configura etapa do processo de circulação, integrando o complexo de sucessivas transferências do produtor ao consumidor (*RTJ*, vol. 58, p. 655 ou *RDA*, vol. 109, p. 129; RE nº 72.283, Trigueiro, *RTJ*, vol. 63, p. 165).”

Já MISABEL ABREU MACHADO DERZI⁶¹, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro⁶², no seu intuito de manter a integridade do pensamento do autor, após descrever trechos de trabalhos de Alberto Xavier, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, Souto Maior Borges, Carvalho de Mendonça e Paulo de Barros Carvalho em capítulo tendo por objeto “o fato gerador do ICMS. Aspecto material e temporal”, assim conclui:

“Podemos, então, concentrar o exame doutrinário da hipótese de incidência do ICMS nos seguintes pontos, igualmente relevantes e a serem observados cumulativamente: – qualquer operação jurídica mercantil, que transfira a titularidade da mercadoria (sua propriedade ou posse-externalização de domínio), como a compra e venda, a dação em pagamento, etc.; além disso, é necessário que ocorra a

⁶⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 385.

⁶¹ In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 374 a 377.

⁶² Referida obra foi atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi após o falecimento de Aliomar Baleeiro, mesclando-se em seu corpo manifestações de ambos os autores.

– circulação, representativa da tradição, como fenômeno jurídico de execução de ato ou negócio translativo de posse-indireta ou da propriedade da mercadoria.

Assim, operação, circulação e mercadoria são conceitos profundamente interligados, complementares e necessários, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete dê conta se suas profundas interrelações.”

E voltando-se ao RE 461.968-7, verifica-se que o Ministro Carlos Britto, ao acompanhar as conclusões adotadas pelo Ministro Eros Grau, conclui que o “o conceito jurídico de circulação (...) é um conceito, hoje, clássico, pacífico na doutrina dos melhores tributaristas. Eu lembraria o Professor Roque Antonio Carrazza, que também perfilha idêntico entendimento”.

Cumpra esclarecer que ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁶³, ao concluir que, “sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio do ICMS”, deixa claro que seu posicionamento é abonado pela melhor doutrina, citando expressamente, entre outros, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino.

Todo o percurso feito demonstra que não há o que inovar quando o assunto é a hipótese de incidência do ICMS Operações Mercantis, sendo que, para sua compreensão é preciso levar-se em conta as manifestações da doutrina e da jurisprudência, e, principalmente se ater ao fato de que a Constituição Federal determinou que o imposto deverá incidir no caso de “operações relativas à circulação de mercadorias”.

Realizada a formatação do ICMS Operações Mercantis, resta possível analisar o ICMS Importação.

⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 39.

6. ICMS IMPORTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

6.1. Elementos essenciais do ICMS Importação

Como já afirmado, o art. 155, § 2º, IX, “a”, determina que o ICMS Operações Mercantis *incidirá 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”.

Tal determinação quer significar que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria incidirá, *também*, quando da realização de operações que impliquem a entrada no país de quaisquer bens, ainda que não mercadorias, realizada tanto por pessoas físicas como por pessoas jurídicas.

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 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 à circulação jurídica (mudança de titularidade) de bens advindos do exterior.

Portanto, não é qualquer entrada de bens no país que enseja a incidência do ICMS Importação, mas somente aquelas que decorram de uma operação referente à circulação de bens, qualquer que seja a sua finalidade, o que inclui, mas não exige, a própria mercancia.

Tal observação não passou despercebida do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do já mencionado RE 461.968-7.

Ao analisar o preceito veiculado no art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, o Ministro Relator Eros Grau faz a seguinte digressão:

“8. No mínimo duas leituras poderiam ser feitas desse texto, a primeira delas conduzindo à equivocada suposição de que:

qualquer entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade sofrerá a incidência do ICMS.

9. Da segunda leitura, adequada à compreensão do todo normativo que o artigo 155 e seus parágrafos integram – vale dizer, mais do que mera leitura, interpretação do seu texto – extrair-se-á a seguinte norma:

qualquer entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior – desde que atinente a operação relativa à circulação desse mesmo bem ou mercadoria – por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade sofrerá a incidência do ICMS.

10. O imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens e mercadorias.

11. Digo-o em outros termos: o inciso IX, alínea a, do § 2º do art. 155 da Constituição do Brasil não instituiu um imposto sobre a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica.

12. O que faz é simplesmente estabelecer que, desde que atinente a operação relativa a sua circulação, a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica sofrerá a incidência do ICMS.”

Portanto, ainda que o art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal preveja a incidência do ICMS quando da entrada de bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade, essa entrada deve ter como materialidade e estar necessariamente atrelada à realização de uma operação que implique a transferência do domínio do bem importado.

Verificado que o ICMS Importação possui como elementos essenciais a realização de “operação” relativa à “circulação” de bem, passa-se, pois, à análise da sua regra-matriz constitucionalmente prevista.

6.2. A regra-matriz de incidência do ICMS Importação na Constituição Federal

Ensina GERALDO ATALIBA⁶⁴ que o elemento principal de toda norma jurídica é seu conteúdo mandamental. Seu objeto é o comportamento humano, que deve adequar-se ao mandamento, sob pena da imposição de sanções, igualmente previstas por intermédio de outras normas associadas àquela.

Já PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁵ esclarece que “normas jurídicas são juízos hipotéticos, em que se enlaça determinada consequência à realização condicional de um fato”. Essa estrutura é a mesma em face de qualquer norma integrante do sistema jurídico, sendo que, no que tange especificamente à norma tributária⁶⁶, esta possui uma estrutura hipotético-condicional, em decorrência da qual há uma hipótese, suposto ou antecedente que traz a previsão de um fato e um consequente, que prescreve os efeitos jurídicos que aquela previsão ou acontecimento irá propagar entre as partes alcançadas pela incidência da norma jurídica.

Em consequência dessa estrutura, na hipótese (descriptor) haverá um comportamento (critério material), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já no consequente (prescritor), encontrar-se-ão os sujeitos envolvidos na relação, denominados sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), a base de cálculo e a alíquota (critério quantitativo), necessárias para a quantificação da obrigação estabelecida entre tais sujeitos.

Porém, o legislador, ao inserir no ordenamento jurídico a norma de incidência tributária, composta necessariamente desses critérios, não pode se desviar do norte constitucional delimitado quando da outorga da competência tributária, quer ao descrever a hipótese de incidência, quer ao prever a obrigação tributária que advirá de sua ocorrência.

⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 26.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 234.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 236/237.

Feitas essas observações preliminares, possível se torna a análise da regra-matriz de incidência tributária constitucional do ICMS Importação, norma de estrutura cuja definição depende da análise das seguintes prescrições contidas no art. 155 da Constituição Federal:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

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

IX - incidirá também:

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

XII - cabe à lei complementar: (...)

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”

6.2.1. Critério material

Conforme lição de PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁷, no critério material da norma jurídica tributária há referência a um comportamento de pessoas que encerra um fazer, um dar, ou, simplesmente, um ser, o qual será informado, além do verbo, por um complemento.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 251/252.

GERALDO ATALIBA⁶⁸ informa ser o aspecto material o mais complexo da hipótese de incidência, na medida em que “contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.)⁶⁹ consiste”.

No caso em estudo, o critério material da hipótese de incidência do ICMS Importação é encontrado pela análise conjunta do inciso II e do § 2º, IX, “a”, do art. 155 da Constituição Federal.

De acordo com o art. 155, II, o critério material do ICMS Operações Mercantis é realizar operações relativas à circulação de mercadoria, ainda que as operações se iniciem no exterior, tendo o § 2º, XI, “a”, do mesmo artigo completado que ele *incidirá também* sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior.

Como se vê, o critério material do ICMS Operações Mercantis e o do ICMS Importação possuem dois elementos de identidade, a saber, prevêm (a) a necessária realização de uma operação e (b) que essa operação implique uma circulação.

O elemento diferenciador entre ambos é que, enquanto aquele exige que as operações relativas à circulação tenham por objeto apenas mercadorias, este admite que as operações sejam relativas a quaisquer bens (gênero), inclusive mercadorias (espécie) advindos do exterior.

Portanto, o critério material de incidência tributária do ICMS Importação é realizar operações relativas à circulação de bens advindos do exterior.

Falar em bens advindos do exterior é, por óbvio, estar se referido a bens importados.

“Importar”, do latim *importare* (trazer para), significa a ação de trazer para dentro⁷⁰, tratando-se, na terminologia jurídica e comercial do “ato de trazer para um país produtos ou mercadorias originárias de outro”.⁷¹

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 106.

⁶⁹ Conforme o original, h.i. equivale a hipótese de incidência.

⁷⁰ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 24 ed. rev. e atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p 708.

⁷¹ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. Volume 2. D-I. São Paulo: Editora Saraiva, 1998, p. 776.

Assim, todas as vezes que houver menção ao critério material do ICMS Importação, falar-se-á em realização de operação relativa à circulação de bens importados do exterior.

Esse esclarecimento resta necessário para que não se faça confusão entre o critério material do ICMS Importação e do Imposto de Importação, distinção a ser enfrentada em tópico próprio.

6.1.2. Critério temporal

PAULO DE BARROS CARVALHO⁷², ao tratar sobre a hipótese de incidência tributária, esclarece que, no descritor da norma, “haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial)”, esclarecendo o autor⁷³ que o critério temporal é “o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”.

Trata-se, pois, de eleição do legislador infraconstitucional definir em que exato momento considerar-se-á ocorrido o fato imponible do ICMS Importação, passando a ser exigível.

Caso o legislador não venha a delimitar referido átimo temporal, será ele coincidente com aquele em que ocorrer o evento descrito no critério material.

No caso do ICMS Importação, esse momento não poderá ser anterior à realização da operação que implique a circulação do bem que tenha sido inserido no Brasil por seus adquirentes. Isso porque a materialidade do imposto sob análise não exige só a ocorrência de uma operação, mas também a circulação jurídica de um bem do exterior para o País. Assim, enquanto não ocorrida a entrada do bem em território nacional, não há como se exigir o ICMS

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 237.

⁷³ *Ibidem*, p. 258/259.

Importação, sendo esse o divisor de águas para a definição do critério temporal do imposto pelo legislador ordinário.

Tanto assim que a Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, IX, “a”, deixou claro o primeiro momento em que se pode considerar ocorrida a incidência tributária, qual seja, naquele em que se der “a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior”.

6.2.3. *Critério espacial*

Como já adiantado, a hipótese de incidência tributária vincula a ocorrência de um evento eleito para fazer nascer a obrigação de pagar tributo a determinado tempo e lugar.

Não havendo especificidade da Constituição Federal ou da lei instituidora do tributo, o critério espacial equivalerá à delimitação territorial de incidência tributária definida quando da outorga da competência tributária aos entes políticos. Assim, desde que ocorrida a materialidade prevista constitucionalmente no território do ente político que possui competência para exigência do tributo, definido estará o critério espacial da incidência tributária. Nesses casos, portanto, a definição do aspecto espacial está atrelada à competência tributária em consequência do princípio da territorialidade da lei.

Porém, desde que não haja dissociação do critério material, a lei poderá definir um local específico para considerar ocorrido o fato jurídico tributário.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁷⁴ esclarece serem três as possibilidades de definição do critério espacial da hipótese de incidência tributária:

- o critério espacial coincide com o campo de aplicação territorial da lei, estabelecido pelas fronteiras geográficas do ente tributante⁷⁵;

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 256.

⁷⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO (*Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 131) esclarece que “há quem atribua apenas a qualidade de delinear os lindes dentro dos quais se faz cogente a norma jurídica. Seria, por assim dizer, o âmbito territorial de aplicação das leis”.

- o critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; e
- o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido.

Portanto, a eleição do critério espacial, desde que respeitados os limites mínimos impostos pela Constituição Federal, cabe ao legislador infraconstitucional.

Analisando-se a determinação contida no art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, verifica-se que, na medida em que o critério material de incidência do ICMS Importação é a realização de operações relativas à circulação de bens importados do exterior, o local eleito para a incidência da norma jurídica pode ser qualquer um, desde que este seja o território nacional.

Nesse sentido, pode-se considerar ocorrido o fato jurídico tributário, por exemplo, no recinto aduaneiro por intermédio do qual o bem é introduzido no Brasil, no momento da entrada do bem importado no estabelecimento comercial da pessoa jurídica, ou no domicílio da pessoa física que realizou o evento descrito no critério material da regra-matriz de incidência tributária.

Poderá ser eleito, também, qualquer outro lugar para definição do critério espacial, desde que, ressalte-se mais uma vez, haja consonância com o critério material definido constitucionalmente.

6.2.4. Critério quantitativo

A base de cálculo de qualquer tributo tem que estar intimamente ligada ao critério material da hipótese de incidência tributária.

Segundo GERALDO ATALIBA⁷⁶, o critério quantitativo é a perspectiva mensurável, sendo sempre mensurável, redutível a uma expressão numérica, servindo de fundamento para a quantificação da obrigação.

Segundo ALFREDO AUGUSTO BECKER⁷⁷, é por intermédio da base de cálculo que verdadeiramente se verifica a espécie tributária analisada. Segundo o autor, “o critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito de tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A conversão em cifra é que poderá variar de método”.

Não é por outra razão que PAULO DE BARROS CARVALHO⁷⁸ prega que a base de cálculo acaba tendo por função confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso no critério material.

Nesse sentido, a base de cálculo constitucionalmente possível, passível de quantificar o critério material da hipótese de incidência do ICMS Importação, será o próprio valor da operação realizada, devendo ser levada em conta a previsão imposta pela própria Constituição Federal, segundo a qual, nos termos do seu art. 155, § 2º, XII, “i”, para fins de definição da base de cálculo, o valor do ICMS Importação integra a sua própria base de cálculo.⁷⁹

⁷⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 108.

⁷⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 373.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 324.

⁷⁹ Conforme já adiantado, por intermédio da Emenda Constitucional 33/2001, o art. 155, XII, “i”, da Constituição Federal passou a prever expressamente caber a lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”, constitucionalizando-se, assim, previsão nesse sentido já constante em legislação complementar.

A inserção do ICMS em sua própria base de cálculo tem gerado discussão em âmbito doutrinário e judicial anteriores e posteriores a dita alteração constitucional.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (*ICMS*. 11. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editora, 2003, p. 257 e 264), após ressaltar que, “nos termos da Constituição, a base de cálculo do ICMS deve, no mínimo, guardar referibilidade com a operação ou prestação realizada, sob pena de desvirtuamento do tributo”, afirma que a base de cálculo do ICMS “só pode ser o valor da operação mercantil realizada. (...) Obviamente, o valor das operações e prestações é o realmente praticado, ou seja, aquele que vigorava quando da incidência do imposto. Do contrário cobra-se um adicional de ICMS, que nada tem a ver com a expressão econômica da operação mercantil ou da prestação de serviço realizada”. Assim, ao se exigir que o ICMS incida sobre sua própria base de cálculo, estar-se-á tributando materialidade distinta, na medida em que “tal adicional tem por hipótese de incidência o fato de alguém pagar ICMS. Sua base de cálculo é um percentual do ICMS pago”, tratando-se “de um caso de ‘bis in idem’, que nosso ordenamento constitucional absolutamente não abona”.

Por fim, após descrever como manobra a alteração perpetrada pelo legislador constitucional, informa (*ICMS*. 11. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editora, 2003, p. 274) que “não é dado ao poder constituinte derivado alterar a regra-matriz constitucional de tributo algum, modificando-lhe arbitrariamente – como no caso em estudo – a base de cálculo possível” do imposto.

Fato é que a questão, ao menos por ora, encontra-se pacificada no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, o Plenário daquela Corte, ao apreciar o Recurso Extraordinário n. 212.209, tendo por relator o Ministro

Delimitada a base de cálculo, parte de seu valor será entregue aos cofres públicos mediante a aplicação de uma alíquota, sobre aquela calculada.

Diferentemente do que ocorre com as alíquotas a incidirem em face do ICMS Operações Mercantis nas operações internas e interestaduais⁸⁰, o legislador constituinte não impôs limitações na definição da alíquota incidente para o ICMS Importação.

Lembre-se, porém, que o ente político, ao fixar a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo, não é totalmente livre, estando sujeito aos princípios do não-confisco e da capacidade contributiva⁸¹.

6.2.5. Critério pessoal

A Constituição Federal, apesar de não instituir tributos, fornece ao legislador os sujeitos ativos e passivos possíveis ante a outorga de competência, dada a impossibilidade de

Nelson Jobim, fixou entendimento, em acórdão publicado em 14/2/2003, no sentido de ser constitucional a base de cálculo do ICMS correspondente ao valor da operação ou prestação de serviço somado ao montante do próprio imposto, decisão que vem sendo reiterada até os dias atuais.

⁸⁰ Nesse sentido, são os termos do art. 155, § 2º, IV a VIII, da Constituição Federal:

“IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, ‘g’, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea ‘a’ do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”

⁸¹ ESTEVÃO HORVATH (*O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67/68) esclarece que “uma das limitações que o Poder Tributário sofre ao instituir um imposto buscando embasá-lo na capacidade contributiva de alguém, é a de que esta figura não seja confiscatória. Ou seja, o confisco seria a violação, por excesso, da capacidade contributiva”. Após lembrar ser lógico e justo que os cidadãos participem das despesas públicas, conclui: “Qualquer que seja o ângulo pelo qual se examine este princípio e sem que se deixe de lado a presença do aspecto relativo ao conteúdo econômico que parece estar subjacente quando dela se cuida, o princípio da capacidade contributiva sempre denota a busca da justiça na tributação. É ele um critério – não o único, porém da maior relevância – material de justiça fiscal”.

sua definição estar dissociada do critério material do imposto.

Nas palavras de GERALDO ATALIBA⁸², “sujeito ativo é, em regra, a pessoa constitucional titular da competência tributária. (...) Está ele implícito na h.i.⁸³, não havendo necessidade de que seja sua indicação formulada explicitamente”.

FABIO FANUCCHI⁸⁴, ao versar sobre os elementos integrantes do fato gerador, em especial os “sujeitos”, ou elemento subjetivo ou pessoal, explica que esse critério “representa a enunciação dos sujeitos da relação que se formará quando concretizado o fato gerador do núcleo. Está visto ser bastante que o fato gerador se integre da configuração do sujeito passivo, não havendo necessidade de enunciar o sujeito ativo, que está implicitamente nomeado: o poder que expede a norma tributária”.

Assim, de acordo com a competência tributária outorgada constitucionalmente, poderá ser previsto em lei que, dada a ocorrência da materialidade descrita na Constituição Federal, em um momento e local constitucionalmente possíveis, nascerá o direito de o ente público a quem foi atribuída aquela competência (sujeito ativo) exigir o tributo daquele que se subsumiu à hipótese de incidência (sujeito passivo).

Esclareça-se, conforme o fez LUCIANO AMARO⁸⁵, que “uma coisa é a competência tributária (aptidão para instituir tributo) e outra é a capacidade tributária (aptidão para ser titular do pólo ativo da obrigação, vale dizer, para figurar como credor na relação jurídica tributária”. Assim, apesar de o ente público que detém a competência tributária possuir também a capacidade tributária, essa coincidência não é obrigatória, de tal forma que, por lei, poderá indicar sujeito ativo diferente para arrecadar, fiscalizar e, em algumas situações, dispor dos valores arrecadados.

No que tange ao ICMS Importação, a Constituição Federal outorgou os elementos para o legislador infraconstitucional definir o sujeito ativo e passivo da obrigação tributária.

⁸² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 84.

⁸³ Conforme o original, h.i. equivale a hipótese de incidência.

⁸⁴ FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. Vol. I. 4. ed. 8. tir. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1983, p. 232.

⁸⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003, p. 285.

Quanto à sujeição ativa, previu o art. 155, § 2º, IX, “a”, que o imposto caberá ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria ou bem.

Ora, se o critério material do ICMS Importação é a realização de operações relativas à circulação de bens, de tal forma que os sujeitos dessa operação são, de um lado, um fornecedor estrangeiro e, de outro, um adquirente, o “destinatário do bem” é justamente aquele que, tendo realizado dita operação, é juridicamente o destinatário do bem objeto da operação de circulação.⁸⁶

Assim, a definição do sujeito ativo constitucionalmente previsto para o ICMS Importação está atrelada ao critério material do imposto, cabendo este ao Estado onde estiver localizado o destinatário do bem, qual seja, a pessoa física ou jurídica que realizar operações relativas à circulação de bens importados do exterior.

Nessa mesma esteira, resta definido, também, o sujeito passivo da imposto, qual seja, aquele que, tendo realizado a operação relativa à circulação de bem importado do exterior, é o seu destinatário.

Ressalte-se, por fim, que a determinação de que o imposto cabe ao Estado onde estiver situado o “domicílio” ou “estabelecimento” do destinatário se coaduna com o fato de o critério material do ICMS Importação ter como sujeito passivo pessoa física ou jurídica. Assim, a definição do domicílio como local tributário diz respeito à pessoa física que, não desenvolvendo atividade mercantil, não possui estabelecimento, local típico por intermédio do qual são realizadas operações pelas pessoas jurídicas.

6.3. Regra-matriz constitucional do ICMS Importação

Dada a análise da Constituição Federal, tem-se que a regra-matriz de incidência

⁸⁶ Cumprе esclarecer que o inciso IX, “a”, do § 2º do art. 155 da Constituição Federal versa sobre o sujeito ativo não só do ICMS Importação, mas também dos impostos sobre serviços prestados no exterior. Assim, tal como ocorre com o ICMS Importação, o ICMS incidente sobre serviços deverá ser instituído e recolhido para o Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário do serviço. Destinatário, pois, indica a pessoa física ou jurídica que estabelece uma relação com fornecedor ou prestador que se encontre no exterior.

tributária possível de ser adotada pelo legislador infraconstitucional quando da instituição do ICMS Importação é a que segue:

Dada a ocorrência de uma operação relativa à circulação de bem importado do exterior (critério material), em momento coincidente ou posterior à sua chegada ao Brasil (critério temporal), quer no recinto aduaneiro, quer quando da entrada do bem na domicílio ou estabelecimento daquele que realizou a operação ou, ainda, em qualquer outro local por onde circule dito bem (critério espacial), nascerá a obrigação tributária em decorrência da qual, aquele sujeito que realizou dita operação e que é o destinatário do bem importado (sujeito passivo), deverá recolher ao Estado onde esteja domiciliada a pessoa física ou estabelecida a pessoa jurídica que realizou a operação (sujeito ativo), o tributo calculado sobre o valor da operação (base de cálculo), mediante a aplicação de uma alíquota.

Delimitada a estrutura constitucional do ICMS Importação, resta necessária a análise da norma infraconstitucional de natureza complementar que vem norteando sua instituição e exigência pelos Estados e pelo Distrito Federal, e induzindo a sua indevida exigência.

7. OS PARÂMETROS DO ICMS IMPORTAÇÃO NA LEI COMPLEMENTAR 87/96

Encontra-se hoje vigente no ordenamento jurídico a Lei Complementar 87/96, também denominada Lei Kandir, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

Referida lei foi instituída para atender à determinação contida no art. 155, § 2º, XII da Constituição Federal, versando sobre as matérias ali especificadas, conforme será melhor enfrentado. Porém, o que se tem, em verdade, é uma lei que, além daqueles pontos delimitados constitucionalmente, tratou o ICMS, inclusive o ICMS Importação, de forma ampla.

Com base nas determinações de referida lei complementar, os Estados brasileiros e o Distrito Federal têm instituído leis e respectivos decretos visando à exigência do ICMS, sendo seus termos, via de regra, transcritos literalmente.

Também em razão da redação da Lei Complementar 87/96, em especial do seu art. 11, I, “d”, que prevê caber o ICMS Importação ao Estado no qual esteja localizado o estabelecimento no qual se der a entrada física do bem importado, tem havido conflito de competência quanto à definição do sujeito ativo do imposto, razão pela qual, antes de se iniciar o estudo dos seus termos, resta necessária a verificação do papel das leis complementares no sistema tributário nacional.

7.1. A Lei Complementar no sistema constitucional tributário

O papel da lei complementar está descrito no art. 146 da Constituição Federal, inserido em seção que versa sobre os princípios gerais do sistema tributário nacional, sendo, portanto,

de aplicação específica às normas de natureza tributária. Dita referido artigo:

“Art. 146. Compete à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

A determinação contida no art. 146 da Constituição tem trazido ao longo do tempo acalorada discussão a respeito do papel da lei complementar no sistema tributário nacional, sendo, conforme esclarecimentos de ESTEVÃO HORVATH⁸⁷, duas as correntes doutrinárias existentes.

De acordo com a corrente tricotômica, e seguindo-se a literalidade da Constituição Federal, a lei complementar tem três funções, a saber, dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária, o que inclui a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Já a corrente dicotômica, defendida por aquele autor, propugna, em atenção ao princípio federativo, que a lei complementar serve apenas para dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, já que a definição dos tributos e de suas espécies não cabe ao legislador e elementos tais como fato gerador, base de cálculo e contribuintes já se encontram delimitados pela Constituição Federal, não havendo espaço para o legislador complementar versar sobre essas matérias.

De fato, de acordo com as premissas até aqui adotadas, toda a ordem jurídica nacional emana da Constituição Federal, sendo que qualquer norma – princípio ou regra – só terá validade no sistema jurídico nacional se guardar consonância com a Carta Suprema.

⁸⁷ HORVATH, Estevão. A isenção trazida pelo art. 3º, II da Lei Complementar 87/96. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 71, p. 30.

Portanto, não há como se aceitar que lei complementar, sob o manto do art. 146 da Constituição Federal, venha a prever como fato gerador, base de cálculo ou contribuintes materialidades que distorçam o arquétipo previsto constitucionalmente.

Assim, a previsão de tal papel da lei complementar na Carta Constitucional deve ser entendida como uma redundância ou um excesso de cautela do legislador constituinte⁸⁸ na condução dos atos dos legisladores infraconstitucionais, sem deixar de lado a convicção de que o limite de atuação da norma complementar será invariavelmente a competência tributária pré-estabelecida constitucionalmente.

Pode-se até admitir, conforme fez ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁸⁹⁻⁹⁰, que a lei complementar aclare os pontos que não mereceram especificação maior pela Constituição Federal, desde que, obviamente, não altere ou anule os comandos constitucionais.

Porém, é preciso lembrar que, conforme ensinamentos de GERALDO ATALIBA⁹¹, “o sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou

⁸⁸ É interessante fazer menção a evento relatado por participante do Curso de Direito Tributário, realizado em 1/3/1989, ou seja, poucos meses após a promulgação da Carta constitucional de 1988 e que contou com renomados estudiosos para debater as inovações trazidas pela Assembléia Constituinte. Nesse contexto, EUGÊNIO DOIN VIEIRA, coordenador de uma das mesas de debate, relata em tom de brincadeira – mas traduzindo a realidade que reinava à época dos fatos – as circunstâncias que podem ter induzido o legislador constituinte a atribuir papel amplo – para não dizer inútil – a leis complementares e a exigir a sua presença em inúmeros momentos da formatação do sistema tributário nacional:

“Lembram-se os colegas que, em meados do ano passado, em plena atividade da Assembléia Nacional Constituinte, repentinamente o País inteiro observou que os trabalhos na elaboração da Nova Carta entraram em ponto morto, não progrediram; havia uma série de questões cruciais, de dilemas, de problemas e encruzilhadas que dificultavam o encaminhamento da redação final do nosso Documento Maior.

Informou-me o Prof. Geraldo Ataliba que depois de consultarem inúmeras sumidades sobre como se superar o problema convocaram um mágico chinês. O mágico abriu seu instrumental e tirou de lá de dentro um aparelho, um instituto mágico que resolveu todos os problemas. Esse instrumento chamava-se Lei Complementar. Então, em todos os lugares onde havia questões de difícil solução o legislador constituinte transferiu o problema para si mesmo, como legislador ordinário, e incluiu de acordo, conforme, a ser regulado pela Lei complementar etc (...) Os nossos estatísticos dizem que há 128 remissões de Lei Complementar a nossa Carta.

No capítulo tributário, pessoalmente tivemos a oportunidade de elencar 15 referências dessas” (Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 48, p. 84, 1989).

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 803.

⁹⁰ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (*ICMS*. 11. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editora, 2003, p. 261) elucidando o raciocínio, complementa que “temos por certo que a lei complementar prevista no art. 146 da CF só pode reforçar o perfil constitucional de cada tributo, desenhando-se mais em detalhe e circunscrevendo seus exatos contornos, tudo para que, na prática, não surjam conflitos de competência tributária entre as pessoas políticas”.

⁹¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 21.

integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo”.

Em suma, não cabe à lei complementar inovar o sistema jurídico, alterando as regras matrizes de incidência possíveis impostas constitucionalmente, sendo necessária e exigida sua instituição para fins de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

E é sob esse prisma que se deve analisar a Lei Complementar 87/96.

7.2. O papel da Lei Complementar 87/96

Apesar de a Constituição Federal ter atribuído aos Estados e ao Distrito Federal competência para a instituição do ICMS, referidos entes políticos não são livres para instituir o imposto tal como melhor lhes aprouver.

Ao contrário, estão adstritos aos termos de lei complementar que, por determinação constitucional, deve tratar sobre os pontos explicitados pelo art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontrando-se hoje vigente a Lei Complementar 87/96⁹².

Cumprе esclarecer que, caso não houvesse sido editada referida lei complementar, os Estados não estariam impedidos de exercer sua competência tributária.⁹³

A própria Constituição Federal atribuiu a cada um dos entes federados competências administrativas que, para sua consecução, dependem de receitas públicas. Vedar a instituição de tributos seria, pois, negar o pacto federativo⁹⁴.

⁹² Destaca-se, ainda, a vigência da Lei Complementar 24/75, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

⁹³ Cumprе destacar posicionamento em sentido contrário manifestado por PAULO DE BARROS CARVALHO (*Curso de direito tributário*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 219/222), para quem, no caso do ICMS, não há que se falar em exercício da competência tributária pelos Estados e pelo Distrito Federal sem a prévia existência de lei nacional, havendo um comando de uniformização imposto pela própria Constituição Federal, de tal forma que “as regras-matrizes de incidência expedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal, terão que manter praticamente os mesmos conteúdos semânticos. (...) é assim que os autores proclamam o princípio da uniformidade, da solidariedade nacional, da equiponderância ou da harmonia global da incidência, para indicar a propriedade que o imposto tem de manter-se o mesmo, com idênticas proporções semânticas, com uma e somente um projeção significativa para todo o território brasileiro”.

Tão sérias seriam as conseqüências da inércia dos Estados – e também dos Municípios – em face da omissão da União Federal na edição de leis complementares nacionais, que a própria Constituição Federal previu o remédio para tal anomalia.

Nesse sentido, o seu art. 24, que determina competir à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre uma série de matérias, entre elas o direito tributário, financeiro e econômico, prevê em seus §§ 3º e 4º que, “inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”, deixando claro que “a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”.

O próprio legislador constituinte trouxe para o sistema constitucional tributário exemplo claro de que, na ausência de edição de dita lei federal (em verdade, nacional), é mantido o direito de exercício da competência tributária pelos entes políticos, ao prever no art. 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que, “se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b⁹⁵, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”.

Porém, não se pode olvidar que também as leis complementares estão sujeitas aos parâmetros impostos pela Constituição Federal, devendo estar absolutamente adstritas às regras-matrizes de incidência tributária possíveis delimitadas pela Constituição Federal.⁹⁶

Nas palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁹⁷, “a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e dando uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (a regra-matriz, o arquétipo) de cada exação. Noutra falar, apontou a hipótese de incidência possível, sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota

⁹⁴ Nesse sentido, são os artigos do título III da Constituição Federal que outorgam aos entes federados competência para legislar sobre matérias específicas, bem como para prestar serviços e administrar bens cuja responsabilidade lhes foi atribuída.

⁹⁵ Atual art. 155, II, conforme alteração inserida pela Emenda Constitucional 3/1993.

⁹⁶ Cumpre lembrar, conforme MISABEL ABREU MACHADO DERZI (In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 41), “a competência da União pra legislar concorrentemente sobre Direito Tributário, disciplinada no art. 24 da Constituição, somente se materializa por meio da produção de normas gerais, as quais não podem suprimir, estancar ou substituir o exercício da competência legislativa própria dos Estados e Municípios”.

⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editora, 2003, p. 33/34.

possível das várias espécies e subespécies de tributos. Logo, o legislador, ao exercer a competência tributária de sua pessoa política, deverá ser fiel à norma padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição”.

Assim, toda e qualquer legislação atinente ao ICMS, sejam leis complementares, leis ordinárias, ou ainda, em última análise, regulamentos, deve ter sempre como norte a Constituição Federal.

Nesse sentido é que devem ser analisados os termos de seu art. 155, § 2º, XII:

“Art. 155. (...)

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

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, *a*
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”

Ressalvada a determinação quanto à necessidade de a lei complementar definir os contribuintes do ICMS, todas as demais matérias cujo tratamento foi outorgado à lei complementar estão atreladas ao papel atribuído a tal espécie legislativa no sistema tributário nacional, qual seja, dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e versar sobre a limitação constitucional ao poder de tributar, já que as diretrizes tributárias se encontram traçadas constitucionalmente e, por mais que a lei complementar venha a “aclarar”, delimitar

com mais especificidade tal ponto, não poderá, sob pena de inconstitucionalidade, se afastar da regra-matriz de incidência tributária mínima delimitada pela Constituição Federal,.

Essa determinação quanto à definição de critérios da regra-matriz de incidência do tributo, no caso, os contribuintes, a despeito de desnecessária, demonstra a preocupação do legislador constituinte com a premência de, em face das características inerentes ao ICMS, afastar o conflito de competência entre os Estados da Federação.

Tal conclusão não se depreende de uma análise política ou pré-jurídica do procedimento legislativo que induziu à promulgação da Constituição Federal, mas da própria análise de seu conteúdo.

Nesse sentido, são os termos de alguns dos incisos do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, ainda em sede de outorga de competência tributária, que definiram os contornos mínimos a serem adotados pelos legisladores estaduais na instituição do tributo no que tange às suas alíquotas, tendo determinado (a) caber ao Senado Federal a definição das alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais (inciso IV); (b) que as alíquotas incidentes em operações internas não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais (incisos V e VI); e (c) que, em relação às operações que destinem bens a consumidor final contribuinte do imposto localizado em outro Estado, o ICMS, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, caberá ao Estado da localização do destinatário (inciso VIII).⁹⁸

Mesmo diante da convicção de que nenhum outro tributo foi tão minuciosamente tratado pela Constituição Federal, não é crível se imaginar que, diante de imposto de tal complexidade e abrangência territorial, a Constituição Federal dirimisse todos os conflitos de competência entre os entes políticos.

Sob esse contexto é que deve ser enfrentada a Lei Complementar 87/96, que além de versar sobre os pontos exigidos constitucionalmente, tem, principalmente, o papel de dirimir conflitos de competência⁹⁹, restando necessário, para os fins do presente trabalho, verificar se seguiu os desígnios constitucionais, mantendo-se fiel às diretrizes a ela impostas.

⁹⁸ A transcrição de referidos incisos se encontra na nota 80.

⁹⁹ Essa é também a conclusão de MISABEL ABREU MACHADO DERZI (In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.

7.3. A regra-matriz do ICMS Importação na Lei Complementar 87/96

Conhecida a regra-matriz de incidência tributária possível do ICMS Importação imposta constitucionalmente, resta necessária a verificação da adequação da Lei Complementar 87/96 aos seus desígnios.

7.3.1. Critério material

Dita o art. 2º, I e § 1º, da Lei Complementar 87/96:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (...)

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;”¹⁰⁰

Como se vê, restou ratificado o norte dado pela Constituição Federal no que tange ao critério material do ICMS Importação.

Assim, tal como previsto constitucionalmente, o imposto poderá ser instituído e exigido pelos Estados em razão da realização de operações relativas à circulação de bens (gênero), inclusive mercadorias (espécie), importadas do exterior por pessoas físicas ou jurídicas.

372): “A Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996, foi editada exatamente em cumprimento desses ditames constitucionais, aqueles genéricos do art. 146 e aqueles específicos, constantes do art. 155”.

¹⁰⁰ Ressalte-se que, até o advento da Lei Complementar 114/2002, o inciso I do § 1º do art. 2º da LC 87/96 possuía a seguinte redação:

“I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;”

Ressalte-se, mais uma vez, que quando a Lei Complementar informa que o imposto incidirá também sobre a “entrada de mercadoria ou bem”, está se referindo ao átimo temporal no qual será considerada ocorrido o fato jurídico tributário apto a ensejar o recolhimento do imposto.

Assim, o critério material do ICMS Importação definido em lei complementar é a realização de operações (relação jurídica) relativas à circulação (alteração de titularidade) de bens (gênero), inclusive mercadorias (espécie), importadas do exterior.

7.3.2. Critério temporal

O critério temporal do ICMS Importação veio previsto no art. 12, IX, de acordo com o qual se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior. Veja-se:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...) IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;”¹⁰¹

Assim, encontra-se a previsão complementar em consonância com o critério temporal possível previsto constitucionalmente, qual seja, um momento coincidente ou posterior à entrada do bem importado no país.

Destaca-se que o critério temporal do ICMS Importação tem sido objeto de calorosa discussão doutrinária, havendo se consolidado, porém, em âmbito jurisprudencial, a constitucionalidade da eleição realizada pelo legislador complementar.¹⁰²

¹⁰¹ Até o advento da LC 114/2002, o inciso IX do art. 12 previa: “IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior.”

¹⁰² ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (*ICMS*. 11. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editora, 2003, p. 68) é incisivo ao atacar a eleição realizada pelo legislador complementar. Adotando o posicionamento de que o ICMS Importação tem como fato gerador a importação de produtos, entende que “inserindo-os no ciclo econômico, seja como mercadorias, seja como bens destinados ao consumo ou ativo fixo, força é convir que o tributo não pode ser exigido no momento do desembaraço aduaneiro (...) porque só com a entrada física dos produtos importados no estabelecimento destinatário é que estarão introduzidos no ciclo econômico”.

Esse também é o entendimento de MARCELO VIANA SALOMÃO (*ICMS na importação*. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001, p. 77), segundo o qual “pretender exigir este imposto no desembaraço aduaneiro equivale a cobrar tributo antes da materialização do fato passível de tributação, situação inadmissível em nosso

7.3.3. Critério espacial

Conforme já adiantado ao se tratar sobre o critério espacial possível dos tributos previstos constitucionalmente, ao legislador infraconstitucional cabe o poder de eleger como local da incidência tributária três possibilidades distintas, a saber, o critério espacial (a) coincide com o campo de aplicação territorial da lei, estabelecido pelas fronteiras geográficas do ente tributante, (b) faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico ou (c) alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido.

No caso sob análise, na medida em que o legislador complementar determinou que o fato gerador considera-se ocorrido quando do despacho aduaneiro, acabou também por determinar ser a repartição aduaneira o local onde se reputa ocorrida a incidência tributária.

Portanto, a Lei Complementar 87/96 se adequou ao critério espacial constitucionalmente possível de ser adotado pelo legislador infraconstitucional.

7.3.4. Critério quantitativo

Quanto ao critério quantitativo do ICMS Importação, foi ele definido pelo art. 13 da Lei Complementar 87/96, tal como segue:

ordenamento jurídico”, sendo que, “se a mercadoria não chegar ao estabelecimento do contribuinte e, portanto, não for inserida em sua atividade, quer como mercadoria ou bem para consumo ou produção, não se concretizou o fato jurídico tributário pois ela não foi englobada no mercado interno”.

A despeito de tais posicionamentos, cumpre informar que se encontra pacificado no âmbito do Supremo Tribunal Federal a constitucionalidade da eleição do desembaraço aduaneiro como elemento temporal do ICMS Importação, sendo que, em sessão plenária do Supremo Tribunal Federal, de 24/9/2003, foi aprovada a Súmula 661, cujo teor é o que segue: “na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.”

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

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

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

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

- a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
- b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.”

Assim, a base de cálculo do ICMS Importação, além do valor da mercadoria ou bem importado, é integrada por todos os demais impostos, por um cipoal de despesas necessárias para a sua realização, além da integração do próprio ICMS em sua base de cálculo.¹⁰³

Quanto à alíquota a ser aplicada, esclarecem LUCIANA FERREIRA e PATRÍCIA AURORA PAULINO¹⁰⁴ que as operações de importação recebem, no desembaraço aduaneiro, o mesmo tratamento fiscal aplicável às operações internas.

¹⁰³ A previsão de inclusão de outros impostos incidentes na importação, bem como despesas atinentes relativas ao procedimento tem sido alvo de severas críticas da doutrina. Exemplificativamente, cita-se JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (*ICMS: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 195), segundo o qual “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, compreendido como tal, exclusivamente, o preço da mercadoria/bem importado, sendo inadmissível a agregação de valores que não se traduzem no pacto comercial. (...)”.

Nesse mesmo sentido são as palavras de MARCELO VIANA SALOMÃO (*ICMS na importação*. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001, p. 91): “(...) só um imposto que tivesse como hipótese de incidência o pagamento de outros impostos e de despesas aduaneiras teria como base de cálculo o valor de tais impostos e despesas. E como na verdade estamos diante de um imposto que incide sobre importação de mercadorias e bens, obviamente o pagamento de outros impostos e de despesas não compõe sua base de cálculo”.

Assim, o ICMS Importação será recolhido pela alíquota interna do Estado onde esteja estabelecido ou domiciliado o sujeito passivo, o qual, no caso de pessoas jurídicas, será lançado na escrita fiscal do contribuinte a título de crédito a ser abatido do ICMS Operações Mercantis incidentes nas operações subseqüentes com o mesmo produto.

No caso de o bem importado se destinar a pessoa física, sendo esta, por conseguinte, contribuinte final, a mercadoria será onerada pela alíquota interna do imposto.

7.3.5. Critério pessoal

No que tange à sujeição passiva do ICMS Importação, ela está prevista no art. 4º da Lei Complementar 87/96:

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;”

Assim, todo aquele, pessoa física ou jurídica, que efetuar operações relativas à circulação de bens, inclusive mercadorias, importados do exterior qualquer que seja a sua finalidade, deverá pagar o ICMS Importação, enquadrando-se tal determinação à delimitação do sujeito passivo da obrigação tributária prevista constitucionalmente.

Quanto à sujeição ativa, por se tratar do âmago do presente trabalho, será tratado em item próprio.

¹⁰⁴ FERREIRA, Luciana; PAULINO, Patrícia Aurora. *ICMS de A a Z: principais operações fiscais*. Curitiba: Cenofisco Editora, 2004, p. 226.

7.4. O ICMS Importação não é adicional do Imposto de Importação

A despeito de o ICMS Importação ter como complemento do critério material o fato de a operação relativa à circulação se dar com bens importados do exterior, é necessário deixar claro que (a) não se está diante de mero adicional do Imposto de Importação de competência federal e (b) não há que se confundir os sujeitos passivos de ambos os impostos, a despeito de “importação” caracterizar-se como assunto de competência exclusiva da União.

Na repartição da competência tributária entre os entes políticos, coube à União a instituição do Imposto de Importação por intermédio do art. 153, I, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros”

Verifica-se que o parâmetro indicado para a instituição do Imposto de Importação pela União diz respeito à efetivação do ato de importar, ou seja, de trazer do exterior produto estrangeiro, conceituado por MIGUEL HILÚ NETO¹⁰⁵ como “bem material resultante da atividade humana de extração ou de transformação dos elementos da natureza em níveis cada vez mais elevados (matérias-primas, produtos intermediários, produtos elaborados)”.

Assim, realizando-se o ato de trazer para o país produtos advindos do exterior, poderá a União, mediante a inserção no ordenamento jurídico do competente instrumento legislativo, exigir o pagamento do Imposto de Importação.

A competência tributária em face do Imposto de Importação foi exercida por intermédio do Decreto-Lei 37/66, cujo art. 1º, ao definir a hipótese de incidência do Imposto de Importação, prevê que “o Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional”.

¹⁰⁵ HILÚ NETO, Miguel. *Imposto sobre importações e imposto sobre exportação*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 69/70.

Na medida em que importar é trazer para o território nacional, pode-se concluir que o critério material do imposto de importação é realizar importação, ou seja, trazer bem estrangeiro para o Brasil.

Diferentemente do que ocorre com o imposto de competência federal, não basta a efetivação do ingresso de bem advindo do exterior para que se complete a conduta descrita no antecedente da regra-matriz constitucional do ICMS Importação.

É preciso que tenha ocorrido operação relativa à circulação de bem importado para que a materialidade se perfaça, ou seja, “importado” adjetiva o bem objeto da operação de circulação apta a ser eleita como fato jurígeno da incidência tributária do imposto estadual.

Essa constatação tem profunda influência na diferenciação do sujeito passivo de referidos impostos. Porém, para que se compreenda essa dicotomia, resta necessária a análise das modalidades de importação previstas no sistema jurídico nacional.

De acordo com a legislação federal, três são as espécies de importação passíveis de serem realizadas, as quais serão analisadas exclusivamente sob a ótica de pessoas jurídicas que a realizam.

(a) Importação propriamente dita

A importação propriamente dita, também denominada importação por conta própria, é realizada pelo próprio destinatário do bem ou mercadoria. Nesta hipótese, o adquirente busca o produto no exterior, realiza a negociação e a operação mercantil, sendo responsável por sua importação.

Lembre-se que na importação realizada pela pessoa jurídica, o produto importado pode se destinar à integração ao seu ativo imobilizado, ao uso e consumo, caracterizar-se como bem intermediário ou, ainda, ter por finalidade o comércio.

(b) Importação por encomenda¹⁰⁶

¹⁰⁶ A importação por encomenda, apesar de há muito realizada na prática, passou a ser expressamente prevista no art. 32, parágrafo único, alínea “d”, do Decreto-Lei 37/66 por intermédio da redação que lhe foi dada pelo art. 12 da Lei 11.281/2006, tal como segue:

“Art . 32. É responsável pelo imposto: (...)

Parágrafo único. É responsável solidário: (...)

A importação por encomenda pressupõe a aquisição de mercadoria no exterior para posterior realização de sua venda da terceiro que a encomendou previamente.

Nesta hipótese, o importador busca o bem no exterior, efetiva a sua negociação, a conseqüente operação mercantil, a importação em seu próprio nome e, posteriormente, a revende ao encomendante.

Como esclarece VINÍCIUS PEREIRA DE ASSIS¹⁰⁷, nesta hipótese, há “a *importação de mercadorias adquiridas por empresa importadora, para posterior revenda à empresa encomendante* (...) inicia-se, assim, pela encomenda de mercadorias de procedência estrangeira feita por uma empresa (encomendante) a outra (importadora), que efetua a aquisição das mercadorias diretamente do fornecedor estrangeiro, com o compromisso de vendê-las à empresa encomendante.” (destaques do original)

O que se tem aqui, pois, é um importador, que realiza a operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior (primeira operação), e um adquirente da mercadoria importada que realiza operação mercantil visando a sua aquisição (segunda operação).

(c) importação por conta e ordem¹⁰⁸.

Neste caso, a pessoa jurídica que operacionaliza a importação se limita a fazer a intermediação entre o exportador estrangeiro e o destinatário / adquirente do bem, estabelecido no Brasil. Trata-se de mera prestadora de serviços, já que toda a negociação e a própria operação mercantil foi realizada pela pessoa jurídica nacional que contrata os serviços da sociedade importadora. Não por outra razão diz-se que o importador, prestador do serviço, realiza operação por conta e ordem.

Portanto, uma pessoa jurídica negocia e efetiva a operação mercantil de aquisição de bem ou mercadoria no exterior e se vale de sociedade importadora somente para viabilizar o

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.”

¹⁰⁷ ASSIS, Vinicius Pereira de. Importação por encomenda: uma análise da nova modalidade. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n. 1072, 16 mar. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8485>>. Acesso em: 16 mar. 2008.

¹⁰⁸ Esta modalidade de importação é prevista no arts. 32 do Decreto-Lei 37/66, já transcrito na nota 106.

procedimento de importação. Assim, a sociedade importadora é mera prestadora de serviços, sendo o adquirente a pessoa jurídica que realiza a operação.

Ainda no que tange à diferenciação existente entre as espécies de importação, esclarece-se que, em 21/2/2006, foi publicada a Lei 11.281, cujo art. 11 prevê que “a importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros”.

Restou ratificado, pois, que, no caso de importação por conta e ordem, a sociedade importadora é prestadora de serviço ao adquirente da mercadoria, enquanto na importação por encomenda o importador é o próprio adquirente da mercadoria, que será posteriormente revendida a terceiro.

Delimitadas as modalidades de importação previstas na legislação federal, resta possível verificar os sujeitos passivos do Imposto de Importação.

Ditam os arts. 31 e 32 do Decreto-Lei 37/66:

“Art.31 - É contribuinte do imposto¹⁰⁹:

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional (...)

Art. 32. É responsável pelo imposto: (...)

Parágrafo único. É responsável solidário: (...)

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;¹¹⁰

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.”

Como se verifica da leitura da legislação acima, encomendante predeterminado e adquirente da mercadoria por conta e ordem não são contribuintes do Imposto de Importação, mas responsáveis solidários pelo tributo. Isso porque, em consonância com o critério material do imposto, não são eles que trazem para o país a mercadoria ou bem estrangeiro.

¹⁰⁹ Redação pelo Decreto-Lei 2.472, de 01/9/1988.

¹¹⁰ A redação do então inciso III do parágrafo único do art. 32 dado pelo art. 77 da Medida Provisória 2158-35 (hoje alínea “c”) foi ratificada pelo art. 12 da Lei 11.281/2006.

Obviamente, dada a prescrição acima, no caso de inadimplência, quer o encomendante, quer aquele em nome de quem a importação é feita por conta e ordem poderão ser chamados a arcar com o Imposto de Importação. Porém, quem figura como importador em face da União é aquele que traz a mercadoria ao país (importa).

Por não se tratar do objeto do trabalho, os demais critérios da regra-matriz de incidência do Imposto de Importação não serão estudados; porém a análise acima é suficiente para se constatar que os critérios material e pessoal de ambos os impostos são distintos.

E essa constatação induz a novas conclusões.

Aos Estados cabe a instituição de tributos incidentes sobre operações de circulação de bens e mercadorias importadas; porém, somente à União cabe versar sobre “importação”, de tal forma que o critério material do ICMS Importação não pode se afastar das definições e diretrizes traçadas por lei federal sobre a matéria, principalmente sobre as modalidades de importações previstas pelo sistema jurídico.

Isso porque o art. 22, VIII, da Constituição Federal prevê que compete privativamente à União legislar sobre comércio exterior, o que inclui a importação de bens do exterior.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹¹¹ reforça tal assertiva, lembrando que cabe ao Ministério da Fazenda, por determinação do art. 237, “c”, da Constituição Federal, a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais.

Importação é matéria privativa da União Federal, como também o é a instituição do Imposto de Importação.

Assim, paralelamente à competência para privativamente versar sobre comércio exterior, coube à União a instituição e exigência do Imposto de Importação, o que inclui a delimitação dos sujeitos passivos da obrigação tributária, enquanto entre tributante.

¹¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. *A importação no direito tributário: impostos, taxas e contribuições*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 44.

Por outro lado, apesar de a hipótese de incidência do ICMS Importação levar em conta a realização de importações, não estão os Estados obrigados a se submeter às regras de incidência tributária de imposto de competência federal.

Portanto, poderá ser alcançado pela tributação do ICMS Importação exclusivamente aquele que realizar operações relativas à circulação de bens, não havendo de existir qualquer vinculação do sujeito passivo do imposto estadual com aquele a quem cabe o pagamento do imposto federal.

Conclui-se, pois, que o ICMS Importação não se caracteriza como mero adicional de Imposto de Importação, na medida em que os dois impostos possuem critérios materiais da hipótese de incidência tributária distintos e, por conseqüência, critério pessoal também diferentes, não cabendo à União interferir na competência atribuída aos Estados e Distrito Federal, apesar de a ela caber, com exclusividade, legislar sobre comércio exterior e, por conseguinte, sobre importação.

8. O SUJEITO ATIVO DO ICMS IMPORTAÇÃO SEGUNDO A LEI COMPLEMENTAR 87/96 E OS PROBLEMAS DECORRENTES DE SUA INTERPRETAÇÃO LITERAL

A sujeição ativa do ICMS Importação foi demarcada por intermédio do art. 11 da Lei Complementar 87/96, conforme segue:

“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I – tratando-se de mercadoria ou bem: (...)

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;

e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido; (...)”

A primeira observação que se faz com relação às alíneas “d” e “e” do referido art. 11, I, é que a primeira delas diz respeito às operações relativas à circulação de bens importados realizadas por pessoas jurídicas ou físicas que desenvolvam atividades empresariais e que, portanto, possuam estabelecimento, entendido, nos termos do § 3º do mesmo artigo, como o “local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias”.

Ressalte-se que, de acordo com o *caput* do art. 966 do Código Civil, “considera-se empresário¹¹² quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”, determinado o art. 967 que “é obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade”.

¹¹² FABIO ULHOA COELHO (*Curso de direito comercial*. volume 1. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 63) esclarece que “empresário é a pessoa que toma a iniciativa de organizar uma atividade econômica de produção ou circulação de bens ou serviços. Essa pessoa pode ser tanto a física, que emprega seu dinheiro e organiza a empresa individualmente, como a jurídica, nascida da união de esforços de seus integrantes”.

Assim, no que tange à operação relativa à circulação de bem importado do exterior por empresário, o ICMS Importação será devido ao Estado onde se encontrar o seu estabelecimento.

No caso de inexistir estabelecimento, de direito ou de fato, como se dá com relação a pessoas físicas não-contribuintes do imposto, o ICMS Importação será recolhido para o Estado onde estas tenham domicílio.

Outra observação que há de ser feita da análise de referidas alíneas é a de que o ICMS Importação não é devido ao Estado por intermédio da qual a mercadoria entra no País, mas sim àquele em que esteja estabelecido ou domiciliado o adquirente do bem ou da mercadoria.

Porém, a redação dada ao art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96, tal como posta, tem gerado dúvidas na definição do sujeito ativo da obrigação tributária, na medida em que determina que o local da operação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física.

Visando ao enfrentamento do problema, resta necessária a descrição das operações mercantis passíveis de serem realizadas após a entrada da mercadoria importada no Brasil, esclarecendo-se que serão analisadas tão-somente aquelas realizadas por pessoas jurídicas e que tenham por objetivo a revenda do bem importado, razão pela qual, a partir de agora, falar-se-á apenas de “mercadorias importadas”.

8.1. Das operações mercantis passíveis de serem realizadas após a entrada da mercadoria importada no Brasil

Conforme já adiantado, de acordo com a legislação de regência das importações, matéria de competência exclusiva da União Federal sobre a qual os Estados não têm qualquer influência, três são as modalidades de importação, a saber: (a) importação propriamente dita, (b) importação por encomenda e (c) importação por conta e ordem.

Cumpra esclarecer que, dada a classificação ora apresentada, as situações descritas nos itens “a” e “b” são equiparadas, na medida em que tanto o importador por conta própria, quanto o importador por encomenda realizam operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior em seu próprio nome (primeira operação), sendo que, posteriormente, em decorrência ou não de encomenda, o objeto da importação é vendido por intermédio de uma nova operação de circulação de mercadoria (segunda operação).

Delimitadas as hipóteses de importação previstas pelo sistema jurídico nacional, e visando à análise do problema que a interpretação não-sistêmica do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96 acarreta, deve-se frisar que a entrada de mercadoria em território nacional pode se dar no mesmo ou em outro Estado no qual esteja estabelecido aquele que realizou a operação relativa à circulação de mercadoria e, portanto, seu destinatário, bem como o adquirente, no Brasil, da mercadoria importada por intermédio de operação subsequente àquela em que se deu a importação (segunda operação), podendo-se estar diante de situação na qual estejam envolvidos três Estados distintos.

Verifica-se que aqui se está falando de mercadoria, na medida em que o bem importado será revendido a terceiro. Sendo o bem (gênero) destinado mercancia, está-se diante de mercadoria.

Eis as hipóteses¹¹³ possíveis:

a) a pessoa jurídica que realiza a operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior (primeira operação) e o adquirente da mercadoria importada (segunda operação) estão localizados no Estado no qual se dá o desembaraço aduaneiro;

b) a pessoa jurídica que realiza a operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior (primeira operação) e o adquirente da mercadoria importada (segunda operação) estão localizados em um mesmo Estado, distinto, porém, daquele no qual se dá o desembaraço aduaneiro;

¹¹³ O elenco das circunstâncias que atraem a dúvida a respeito do local do recolhimento do imposto foi efetivado por vários estudiosos da matéria: CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editora, 2006, p. 64/65; MELO, José Eduardo Soares de. *A importação no direito tributário: impostos, taxas e contribuições*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 120/122; LIMA, João Frazão de Medeiros. Os sujeitos passivo e ativo do ICMS nas operações de Importação (quem paga a quem?). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 77, p. 57-67, 2002.

c) a pessoa jurídica que realiza a operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior (primeira operação) está estabelecida no local onde se dá o desembaraço aduaneiro e o adquirente da mercadoria importada (segunda operação) em Estado distinto;

d) o adquirente da mercadoria importada (segunda operação) está localizado no Estado no qual se dá o desembaraço aduaneiro, enquanto a pessoa jurídica que realiza a operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior (primeira operação) está estabelecida em Estado distinto; e

e) a pessoa jurídica que realiza a operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior (primeira operação) e o adquirente da mercadoria importada (segunda operação) estão localizados em Estados distintos daquele no qual se dá o desembaraço aduaneiro.

Com relação às hipóteses descritas nos itens “a” e “b”, dúvidas não há sobre o local de recolhimento do ICMS Importação, qual seja, o Estado no qual estão localizados importador e adquirente.

Dúvidas também não há quanto às possibilidades descritas nos itens “c”, “d” e “e”, nos casos em que o importador que realiza a operação faz circular fisicamente a mercadoria importada em seu estabelecimento, com o respectivo registro jurídico de sua entrada, para, posteriormente, realizar a alienação do bem; ou seja, há a efetiva entrada do bem no estabelecimento importador para, apenas posteriormente, haver a sua saída para pessoa física ou jurídica localizada no mesmo ou em outro Estado.

De fato, a problemática existe em face das hipóteses descritas nos itens “c”, “d” e “e” quando a mercadoria adquirida pela sociedade que realiza a operação relativa à circulação de mercadoria importada é transferida, em operação subsequente, para novo adquirente, diretamente do local onde se deu o desembaraço aduaneiro; ou seja, não há entrada física no estabelecimento do importador, mas apenas circulação jurídica.

E aqui está o problema central sob análise no presente trabalho: o art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96 prevê, expressamente, que o ICMS Importação deve ser recolhido para o Estado no qual se der a entrada física do bem.

Tal previsão tem induzido os Estados, com fundamento na determinação literal contida na Lei Complementar e, por conseguinte, em sua legislação interna, que, via de regra a repete, a exigir o imposto na localidade do estabelecimento em que a mercadoria importada circular pela primeira vez em território nacional, independentemente do local onde esteja estabelecido o sujeito passivo do ICMS Importação, qual seja, aquele que efetuou a operação relativa à circulação de mercadorias importadas.

Porém, mantida tal interpretação literal, todo o regramento constitucional que norteia o ICMS Importação até aqui analisado cai por terra, devendo, pois, ser encontrada uma solução sistêmica à questão e que se conforme à definição do sujeito ativo do imposto constitucionalmente previsto, ou, caso contrário, ser reconhecida a inconstitucionalidade da previsão “entrada física” contida no art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96.

9. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INTERPRETAÇÃO LITERAL DADA À ALÍNEA D DO INCISO I DO ART. 11 DA LEI COMPLEMENTAR 87/96

Conforme premissa já adotada, o critério material da hipótese de incidência tributária do ICMS Importação é a realização de operação relativa à circulação de bens importados do exterior, sendo, portanto, o sujeito passivo da obrigação tributária, aquele que realiza dita operação.

Estando-se diante de importação de mercadoria, ou seja de bem que integrará cadeia produtiva ou comercial no Brasil, o fato de uma mercadoria não circular fisicamente pelo estabelecimento daquele que realizou dita materialidade não altera a identificação, quer do sujeito passivo, quer do sujeito ativo da obrigação tributária, sendo o Estado apto a exigir o imposto aquele onde está estabelecido o contribuinte e, por conseguinte, por intermédio do qual se realizou a operação.

A circulação física de mercadoria no estabelecimento de qualquer comerciante não é condição para a ocorrência do fato jurídico tributário atinente ao ICMS, seja Operações Mercantis, seja Importação, estando presente na própria Lei Complementar 87/96 a figura da circulação jurídica ou simbólica. Veja-se:

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

III – da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

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

Além do mencionado art. 12, também o art. 20 da Lei Complementar prevê a ocorrência de circulação jurídica (simbólica ou ficta) de mercadorias.

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior¹¹⁴, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

A Lei Complementar prevê, pois, que existe o direito a crédito quando se der a circulação jurídica de bens, independentemente da ocorrência de circulação física, visto ter havido operação mercantil.

Assim, não há como se interpretar o art. 11, I, inciso “d”, literalmente dadas as prescrições contidas na Constituição Federal, e na própria Lei Complementar 87/96, definindo-se que o Estado para o qual deve haver o recolhimento do imposto é aquele onde se ser a entrada física da mercadoria.

Conforme GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO¹¹⁵, circular, para efeitos de incidência do ICMS, não quer significar movimentação física do bem; “a circulação corresponde a uma traslação de direitos, assim entendida, fundamentalmente, a transmissão de poderes jurídicos de disposição sobre uma mercadoria. Por isso, a circulação juridicamente relevante, para efeito de ICM, é a que consubstancia transferência, ou cessão, de poderes jurídicos entre pessoas privadas, sendo negociante o cedente”.

Realizada uma operação entre as partes, no caso de aquisição de mercadoria, o adquirente passa a ser titular do produto adquirido, tendo sobre ele disponibilidade jurídica, inclusive para transferi-lo a terceiros.

O fato de o bem não ser fisicamente entregue ao adquirente, não afasta a constatação de que este já é o seu novo proprietário, dados os atos jurídicos celebrados.

¹¹⁴ Referido artigo anterior (art. 19) versa sobre a não-cumulatividade do ICMS. Veja-se:

“Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”.

¹¹⁵ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. ICMS – Autonomia dos estabelecimentos. Operação mercantil – Impossibilidade de negócio consigo mesmo – não há circulação dentro de uma pessoa jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 43, p. 231, 1988.

Nesse sentido são ainda as lições dos autores acima transcritos¹¹⁶:

“A simples *transferência* de disponibilidade sobre mercadorias importa circulação, para efeitos constitucionais. Toda operação negocial, apta a transmitir a outrem poderes de disposição sobre bens dessa espécie, pode ser eleita pelo legislador ordinário como hipótese de incidência do ICM. O novo titular, embora em muitos casos não receba o domínio, recebe, pelo negócio realizado, disponibilidade (ou o poder de dispor) sobre o bem havido.” (destaque do original)

Também é essa a conclusão de ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹¹⁷:

“É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e, não, meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.”

Assim, a previsão contida no final da alínea “d” do art. 11 da Lei Complementar 87/96, interpretada literalmente, tal como vem sendo realizado, não se coaduna com a estrutura constitucional do ICMS Importação.

A manutenção da interpretação literal de referido comando legal também traz conseqüências de ordem prática, atinentes à não-cumulatividade do ICMS.

9.1 Da ofensa à não-cumulatividade constitucionalmente prevista

9.1.1. A estruturação da não-cumulatividade no sistema jurídico nacional

Não bastassem as incongruências acima, a exigência de recolhimento do ICMS para

¹¹⁶ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM (operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 25-26, p. 111, 1983.

¹¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editora, 2006, p. 39.

o Estado onde se der a entrada física da mercadoria, independentemente de ali estar localizado o estabelecimento que realizou a operação relativa à circulação de mercadorias importadas do exterior, tem reflexos sobre o princípio da não-cumulatividade.

A obrigatoriedade de submissão do ICMS à não-cumulatividade é preceito constitucional, delimitando a formatação a ser dada ao tributo pelo legislador estadual ou distrital. Veja-se:

“Art. 155. (...)

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

I - 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;”

Conforme já esclarecido, a não-cumulatividade passou a ter previsão constitucional a partir da edição da Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965, à Constituição Federal de 1946, alcançando, simultaneamente, o IPI e o antigo ICM.

Trata-se, pois, de característica essencial do desenho constitucional do ICMS em razão da qual, conforme ROQUE ANTONIO CARRAZZA,¹¹⁸ “o montante de tributo devido, em cada operação ou prestação, deve ser deduzido nas posteriores, realizada pelo mesmo ou por outros contribuintes”, de tal forma que “o imposto devido em cada operação ou prestação se transforma num ‘crédito fiscal’, a ser abatido do quantum de ICMS a recolher em virtude da celebração de novas operações ou prestações”.

Caracterizando-se como imposição constitucional que de nenhum modo pode ser desafiada por qualquer instrumento normativo, tem ela eficácia plena¹¹⁹, não dependendo de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar os seus efeitos.¹²⁰

¹¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 337.

¹¹⁹ Ao versar sobre as normas de eficácia plena, MARIA HELENA DINIZ (*Norma constitucional e seus efeitos*. 6. ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 114) explica que “são plenamente eficazes as normas constitucionais que forem idôneas, desde a entrada em vigor, para disciplinarem as relações jurídicas ou o processo de sua efetivação, por conterem todos os elementos imprescindíveis para que haja a possibilidade da produção imediata dos efeitos previstos, já que, apesar de suscetíveis de emenda, não requerer normaçoão subconstitucional subsequente. Podem ser imediatamente aplicadas”.

¹²⁰ Nesse sentido, são as lições de EDUARDO DOMINGOS BOTALLO (*Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 47), que, ao versar sobre a não-cumulatividade do IPI, que possui estrutura similar ao do ICMS, se manifesta:

A função precípua da não-cumulatividade foi analisada por EDUARDO DOMINGO BOTALLO¹²¹, ao tratar sobre o IPI, tributo de estrutura semelhante ao ICMS, ao esclarecer que, “ao instituir tal sistema, o legislador constituinte teve em mira favorecer o contribuinte (de direito) deste tributo, aliviando a pressão sobre seus custos de produção, o que, em última análise, reverte em prol do consumidor final (contribuinte de fato), mediante a determinação de preços menos onerosos pela carga fiscal”.

Cumprido lembrar, ainda, conforme o fez JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹²², que a não-cumulatividade tem operatividade em momento posterior à configuração do débito. A mesma é levada a efeito após a ocorrência do fato jurídico tributário.

Há, portanto, duas relações jurídicas distintas envolvidas na não-cumulatividade. A primeira diz respeito ao imposto devido pelo contribuinte que efetua operação mercantil, de tal forma que, dada a realização de operação relativa à circulação de mercadoria, nasce o direito de o Estado exigir o ICMS incidente na operação. Já a segunda está atrelada ao fato de o mesmo contribuinte ter o direito de se creditar do ICMS referente à mercadoria adquirida de outro contribuinte, abatendo-o do valor devido em face de suas operações próprias¹²³.

“Assim, o já citado art. 153, parágrafo 3º, II, da Constituição, que confere aos contribuintes o direito (público e subjetivo) de realizarem a compensação, é norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata (José Afonso da Silva), que, como tal, independe, para produzir efeitos, da edição de regras de hierarquia inferior. Estas devem, quando muito, exteriorizar o que já está implícito no texto constitucional, sem a pretensão de modificá-lo”.

¹²¹ BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 45.

¹²² MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 214.

¹²³ Essa dicotomia de relações jurídicas foi esclarecida por PAULO DE BARROS CARVALHO (Isenções Tributárias de IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 33, p. 142, 1998):

“Passemos ao campo dos exemplos que sempre representaram ponto de apoio indispensável ao conhecimento. O atacadista ‘A’ vende uma mercadoria para o comerciante ‘B’. Quatro relações chamam a atenção nesse negócio. Deu-se, entre ‘A’ e ‘B’, contrato de compra e venda, do qual decorreram dois liames jurídicos de direito civil: um, consistente na (i) obrigação de ‘A’ entregar a ‘B’ a mercadoria (ArjB); outro, pela (ii) obrigação de ‘B’ pagar o valor do preço da mercadoria, acrescido pelo imposto de circulação, para ‘A’ (BrjA). Como ‘A’ é o comerciante vendedor, figura também na (iii) relação jurídica tributária (rtj) com o Estado (F) (ArjtF) e, finalmente, como ‘B’ é comerciante, a norma do direito ao crédito, que decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade, incide também sobre essa operação, fazendo irromper (iv) a relação de direito ao crédito (rdc) entre ‘B’ e o Fisco (BrdcF). (...)

Os dois primeiros vínculos são regulados pelo direito civil, enquanto os dois outros, pela legislação tributária. Tomando esses últimos, a relação jurídica tributária e a relação de direito ao crédito, devemos reconhecer que: a primeira, consiste na eficácia da regra-matriz de incidência tributária e a segunda, na eficácia da regra-matriz de direito ao crédito.

(...)

Posso resumir, dizendo que duas são as normas jurídicas – a regra-matriz de incidência do IPI e a regra-matriz do direito ao crédito – e, portanto, haverá duas hipóteses – a da venda realizada pelo comerciante ‘A’ e a da compra efetuada pelo comerciante ‘B’ – com duas conseqüências – a relação jurídica tributária entre ‘A’ e ‘F’ (ArjtF) e a relação de direito ao crédito entre ‘B’ e ‘F’ (BrdcF).”

Ponto importante a ser levado em conta na análise da feição constitucional da não-cumulatividade do ICMS diz respeito à determinação segundo a qual deverá existir a compensação do que “for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores”.

Segundo JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹²⁴, a compreensão dessa determinação deve pautar-se no sentido da existência de uma anterior operação, ou prestação, sendo irrelevante exigir ato de cobrança, ou prova da extinção da obrigação. Esse é também o entendimento de ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹²⁵, que defende bastar que as leis do ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento se faça devido.

Ressalte-se que a única exceção ao direito dos contribuintes a não-cumulatividade está presente no próprio texto constitucional¹²⁶, e diz respeito às operações sujeitas à isenção ou a não-incidência.

Tendo em vista que a não-cumulatividade tem lugar por toda a cadeia produtiva e comercial, também é aplicada em face das importações, de tal forma que o imposto recolhido no desembaraço aduaneiro será lançado a título de crédito na escrita fiscal do estabelecimento do contribuinte, sendo utilizado, juntamente com os demais créditos tomados, para compensação do imposto incidente sobre as saídas de mercadorias tributadas.

9.1.2. Da ausência de previsão legislativa para a aplicação da não-cumulatividade dada a interpretação literal do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96

De acordo com o art. 12, IX, da Lei Complementar 87/96, o ICMS Importação há de ser recolhido quando da realização do despacho aduaneiro pelo contribuinte do imposto – sujeito que realiza a operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior¹²⁷.

¹²⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 215.

¹²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 305/306.

¹²⁶ Dita o art. 155, § 2º, II:

“II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”

Recolhido o imposto por contribuinte pessoa jurídica, dada a não-cumulatividade prevista constitucionalmente, o respectivo montante será considerado crédito a ser abatido em face do ICMS Operações Mercantis incidente nas operações subsequentes¹²⁸.

De acordo com o *caput* do art. 20 da Lei Complementar 87/96, “para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento”, esclarecendo o art. 25 que “os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado”.

Como se vê, para fins de apuração do ICMS Operações Mercantis, a não-cumulatividade será operacionalizada em face de cada um dos estabelecimentos do contribuinte, havendo a possibilidade de compensação entre estabelecimentos tão-somente quando estiverem localizados em um mesmo Estado.

E aqui se tem o problema ao se exigir, dada a interpretação literal do art. 11, I, “d”, o ICMS Importação no Estado no qual se der a entrada física da mercadoria, a despeito de ali não estar estabelecido o sujeito passivo do imposto.

Para compreensão da questão, imagine-se situação hipotética em que um contribuinte com estabelecimento único, localizado no Estado de Minas Gerais, realiza operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior, tendo esta entrado no Brasil por intermédio do porto de Recife. Concomitantemente à chegada da mercadoria ao País, um cliente estabelecido na Bahia manifesta o interesse de comprar exatamente o bem importado. Pode também tal importação se dar em razão de encomenda realizada pelo contribuinte baiano.

¹²⁷ No caso de a mercadoria entrar no país por intermédio de repartição aduaneira não localizada no Estado onde esteja estabelecido o contribuinte do imposto, o ICMS Importação deverá ser recolhido por intermédio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais, instituída pelo Convênio ICM Confaz 6, de 21/2/1989, cujo *caput* do art. 88 prevê:

“Art. 88. Fica instituída a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, modelo 23, anexo, que será utilizada para recolhimento de tributos devidos a unidade federada diversa da do domicílio do contribuinte, e conterà o seguinte: (...)”

Esclarece-se que referido artigo prevê todos os elementos que devem estar presentes na GNRE, inclusive a indicação das operações tributadas e o código dos Estados para os quais o tributo é recolhido.

¹²⁸ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (ICMS-importação: perspectiva dimensível e “fato gerador” do direito ao crédito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 102, p. 62), esclarece que, “no ICMS-importação, o fato gerador do crédito tributário não se confunde com o fato gerador do direito ao crédito. E, de fato, não se confunde: o direito ao crédito no ICMS-importação decorre do efetivo recolhimento do tributo”, já o crédito tributário decorre do fato gerador do ICMS-importação.

Obviamente, em vez de a mercadoria desembaraçada ser enviada para o estabelecimento do comerciante mineiro, com a conseqüente realização de sua entrada física no Estado de Minas Gerais para, posteriormente, ser encaminhada para o Estado da Bahia, o comerciante a despacha diretamente do Porto do Recife para o seu cliente baiano.

De acordo com a interpretação sistêmica até aqui realizada, e seguindo-se os desígnios constitucionais, o procedimento a ser adotado seria o seguinte.

a) tendo em vista que o contribuinte do ICMS, nos termos do art. 4º da Lei Complementar 87/96, é a pessoa jurídica que realiza operações relativas à circulação de mercadoria, ainda que as operações se iniciem no exterior, o sujeito passivo, quando do seu desembaraço, recolhe o ICMS Importação ao Estado de Minas Gerais, onde está estabelecido. Ato contínuo, realiza a entrada simbólica dos bens importados em seu estabelecimento, lançando o valor do imposto recolhido em sua escrita fiscal como crédito a ser abatido do tributo incidente em outras operações por ele realizadas;

b) tendo em vista a aquisição da mercadoria importada pelo contribuinte estabelecido no Estado do Bahia, o comerciante mineiro emite, por intermédio de seu estabelecimento localizado em Minas Gerais, nota fiscal de venda da mercadoria contra seu cliente estabelecido no Estado da Bahia, destacando o ICMS devido na operação interestadual.¹²⁹ O imposto incidente na operação e destacado em nota fiscal é, igualmente, lançado como débito no Livro de Apuração do ICMS do estabelecimento;

c) o comerciante mineiro, por fim, emite uma Nota Fiscal de simples remessa que irá acompanhar a mercadoria do Porto de Recife até o estabelecimento do adquirente da mercadoria, localizado no Estado da Bahia, fazendo menção, no corpo da nota fiscal, à operação de compra e venda de mercadoria celebrada entre ele, importador da mercadoria (primeira operação) e o seu adquirente nacional (segunda operação);

¹²⁹ Encontra-se vigente a Resolução 22, de 19/5/1989, do Senado Federal, a qual estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais e que prevê: “Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento. Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão: (...) II - a partir de 1990, sete por cento.”

d) por fim, o adquirente da mercadoria comprada junto ao comerciante mineiro, ao recebê-la, toma o crédito do ICMS incidente na operação interestadual destacado na nota fiscal de venda, lançando-o em seu Livro de Apuração de ICMS o qual, seguindo a regra da não-cumulatividade, será utilizado como crédito nas futuras operações mercantis a serem por ele realizadas.

Imagine-se, agora, essa mesma operação sendo realizada sob a interpretação literal do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96.

Sob esse enfoque, o contribuinte mineiro, que realiza a operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior, sabedor que o bem importado será remetido para o Estado da Bahia em decorrência de operação de compra e venda realizada com contribuinte ali localizado recolhe o ICMS Importação para o Estado nordestino, apesar de não possuir estabelecimento em território baiano.

Lembre-se que é o comerciante mineiro quem deve recolher o dito imposto, uma vez que, de acordo com o art. 4º da Lei Complementar 87/96, “contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, e não há dúvidas, foi ele quem realizou a operação mercantil que implicou a importação da mercadoria.

Porém, o contribuinte mineiro, que não possui estabelecimento no Estado da Bahia, não tem como tomar o crédito do imposto lá recolhido, de forma a compensá-lo em face das demais operações a serem realizadas na cadeia produtiva, inclusive com a própria operação de venda e compra realizada entre ele e o seu cliente estabelecido no Estado da Bahia, uma vez que, conforme já exposto, o art. 25 da Lei Complementar 87/96 prevê que “os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento” e a sua transferência só é possível entre estabelecimentos localizados no mesmo Estado.

Diante desse quadro, qual o procedimento a ser adotado?

Poder-se-ia imaginar a possibilidade de o contribuinte mineiro, após o recolhimento do ICMS Importação ao Estado da Bahia, emitir nota fiscal de entrada simbólica da

mercadoria contra seu próprio estabelecimento, com o destaque do imposto já recolhido, lançando-o em sua escrita fiscal. Neste caso, o Estado de Minas Gerais teria que suportar o crédito de imposto que não foi recolhido aos seus cofres, e que será utilizado para abater do ICMS Operações Mercantis em face das saídas tributadas ocorridas naquele Estado.

Imaginando-se que essa fosse a única operação realizada ao longo de um mês, o Estado de Minas Gerais, além de não ter recebido qualquer valor a título de ICMS Importação, ainda teria um débito escritural com o contribuinte mineiro.

Ora, um contribuinte mineiro realiza uma operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior por intermédio do Estado de Minas Gerais; efetua, posteriormente, operação mercantil de venda também por intermédio do estabelecimento mineiro. Apesar disso, o Estado ainda é obrigado a aceitar a existência de um crédito de imposto possuído pelo contribuinte que fora recolhido para outro Estado, no qual não foi realizada a operação que acarretou a importação, nem a operação posterior de compra e venda da mercadoria.

Tal procedimento fere a estruturação constitucional dada o ICMS¹³⁰, vedando ao Estado no qual está estabelecido o contribuinte que praticou a operação relativa à circulação de mercadoria o recebimento de qualquer valor a título de imposto, tornando-o, em verdade, devedor do ICMS em face de operações internas ou interestaduais a serem realizadas pelo mesmo contribuinte.

Se dada essa mesma hipótese não for autorizado ao contribuinte mineiro o creditamento do imposto recolhido para o Estado da Bahia em face de seu estabelecimento, terá ele que pagar o ICMS incidente na importação (18%) e mais aquele incidente na operação

¹³⁰ As regras sobre a quantificação do ICMS prevista no art. 155, § 2º, da Constituição e que prevê que, em face de operações interestaduais, parte do imposto deve ser recolhido ao Estado no qual se realiza a operação e parte no Estado destinatário das mercadorias denotam a ausência de liberdade dos entes políticos na definição do critério quantitativo do imposto a ser instituído e exigido, numa nítida intenção de se manter a equidade dos Estados mediante a padronização de procedimentos e evitando-se, assim, a instauração de verdadeiro leilão, de modo a se atrair contribuintes estabelecidos em outras unidade federativas.

Nesse sentido, conforme lembram HUGO DE BRITO MACHADO e HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO (Lei Complementar nº 87/96. Operações Interestaduais com Bens Destinados ao Consumo ou ao Ativo Fixo do Contribuinte. Diferencial de Alíquota. Inexigibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 74, p. 119-129, 2001), “como o ICMS é geralmente devido ao Estado no qual se localiza o estabelecimento remetente diferenciado para as operações estaduais, a ausência de um tratamento diferenciado para as operações interestaduais faria com que a maior parte do imposto fosse arrecadada pelos Estados produtores, em prejuízo dos Estados consumidores, geralmente mais pobres. Isso representaria, além de um embaraço ao objetivo constitucional de redução de desigualdades regionais, algo bastante irrazoável tendo em vista a operação interestadual, a rigor, não ocorre inteiramente no território de nenhum dos Estados”.

interestadual, referente à venda da mercadoria para o Estado da Bahia (12%), arcando, portanto, com um imposto de 30%; ou seja, a não-cumulatividade deixará de ser operante.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹³¹ analisa as conseqüências de ser negada vigência à não-cumulatividade:

“(...) temos por indisputável que o princípio da não-cumulatividade não é uma criação legal, mas, sim, constitucional. Decorresse de lei, poderia ser reduzido ou, até, suprimido, a qualquer tempo, pelo legislador. Como, porém, deflui da Constituição, à lei não é dado interferir em seu significado, conteúdo ou alcance. (...)

Quando – sob qualquer pretexto – a ele se nega a faculdade constitucional de abater (sempre que presentes os requisitos para tanto), nega-se-lhe um direito público subjetivo, oponível ao próprio Estado.

A ‘dedução’ de que estamos cuidando traduz-se, juridicamente, numa ‘facultas agendi’ do contribuinte, nem a lei complementar, nem a lei ordinária nem, muito menos, o ato administrativo podem acutilar.”

Deixa-se claro que não se está querendo justificar a inconstitucionalidade da exigência do ICMS Importação pelo Estado do destino final da mercadoria (em decorrência de operação subsequente à que implicou a importação do bem) a partir de questões atinentes a obrigações acessórias ou contábeis. Obviamente que o norte de toda análise é a Constituição Federal e foi isso que se demonstrou até agora.

Sabe-se, por óbvio que, conforme GERALDO ATALIBA E CLEBER GIARDINO¹³², “como norma inaugural e primeira na ordenação jurídica, não pode a Constituição ser interpretada à luz da lei. Pelo contrário, é imperioso abstrair a legislação para corretamente apreender-se o exato conteúdo do texto constitucional. A lei é que deve adequar-se à Constituição, e não esta àquela”.

O que se demonstra é que, caso seja adotada como válida a determinação contida na Lei Complementar, com a interpretação literal do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96, no que tange ao recolhimento do ICMS no local onde se der a entrada física do bem, não há na própria legislação complementar, que tem por fim precípua resolver questões de conflito

¹³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 326.

¹³² ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 25-26, p. 101, 1983.

de competência, solução para se evitar a quebra do pacto federativo e da não-cumulatividade nela prevista.

Assim, ou se busca uma interpretação sistêmica que harmonize todas as circunstâncias que envolvem o ICMS Importação tratadas na Lei Complementar, ou constata-se que a determinação de que o imposto deverá ser recolhido para o Estado no qual se der a entrada física da mercadoria é inconstitucional, por não guardar consonância com a estruturação possível imposta pela Constituição Federal.

10. DA INTERPRETAÇÃO SISTÊMICA DO ART. 11, I, “D”, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96.

Conforme as premissas adotadas desde o início do presente trabalho, é inerente ao sistema republicano que cada cidadão colabore para a manutenção da coisa pública, o que é realizado à medida do determinado pelos próprios representantes da sociedade. Porém, é também uma obviedade que a tributação induz à invasão do patrimônio das pessoas.

Assim, sempre haverá por parte do Estado a realização de esforços de uma maior arrecadação para manutenção da *res publica* e, por parte do contribuinte, a busca de alternativas para reduzir o valor a ser pago a título de tributos.

Conforme esclarecido por OSVALDO SANTOS DE CARVALHO¹³³, “O ICMS é o instrumento utilizado como ‘arma de fogo’ na ‘Guerra Fiscal’¹³⁴ entre os Estados, com a renúncia no todo, ou em parte, em que os entes federados praticantes dessa política disputam novos investimentos, ou mesmo atraem empresas estabelecidas em outras unidades federadas, mediante a concessão de benefícios de natureza diversificada, especialmente isenção, redução da base de cálculo e concessão de crédito presumido de imposto; com isso, outros Estados, interessados em manter as empresas nele localizadas, também lançam mão da prática da renúncia fiscal”.

Assim, no encontro da vontade dos Estados em aumentar sua arrecadação por intermédio da instituição de incentivos fiscais e financeiros¹³⁵, adotando, muitas vezes,

¹³³ CARVALHO, Osvaldo Santos de. *A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS. Considerações sobre os benefícios fiscais e financeiros concedidos pelos Estados e Distrito Federal*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da PUC-SP, São Paulo, 2006, p. 28.

¹³⁴ A definição de guerra fiscal foi apresentada pelo mesmo autor (ibidem, p. 30): “Em síntese, a guerra fiscal pode ser resumida como a concessão unilateral de incentivos ou benefícios fiscais pelos Estados, à margem da LC nº 24/75, e por corolário lógico-jurídico à margem da Constituição Federal, com o intuito de atrair investimentos, gerando, por consequência, a retaliação de outros Estados, das mais diversas formas possíveis, seja glosando os créditos gravados de incentivo, lançando autos de infração e imposição de multas aos contribuintes, seja batendo às porás do Judiciário, almejando a retirada do ordenamento da medida que concedeu o benefício inconstitucional (introduzido por leis, decretos e até meros atos administrativos).”

¹³⁵ A diferenciação entre benefício fiscal e benefício financeiro também foi exposta por OSVALDO SANTOS DE CARVALHO (ob. cit., p. 101):

“(…) ‘benefício fiscal’ é aquele vinculado ao tributo, de cunho, então, tributário. Na concessão do benefício fiscal este se dá, regra geral, antes do pagamento do tributo, durante a relação obrigacional tributária, que não se

postura tendenciosa na interpretação da legislação tributária e, de outro, a realização de operações por contribuintes que, a despeito de se travestirem de elisão, caracterizam-se, muitas vezes, como evasão fiscal¹³⁶, o que abarca a abertura de estabelecimentos e a realização de operações em Estados que concedem ditas vantagens, tem-se o papel do legislador complementar na busca do afastamento dos conflitos de competência, o que implica o afastamento da exigência, por parte de mais de um Estado, do imposto devido em face de uma só operação tributável.

Nesse contexto, pode-se compreender que a inserção do art. 11, I, “d”, pelo legislador complementar à época da edição da Lei Complementar 87/96.

Sabe-se, é claro, conforme ensinamentos de GERALDO ATALIBA¹³⁷, que “é irrelevante, juridicamente, a vontade do autor da lei, na interpretação e aplicação desta. Em outras palavras: é desprezível e prejudicial a vontade do legislador. (...) O comando contido na lei – sistematicamente harmonizada com a ordenação jurídica na qual se insere – é que se constitui no objeto da exegese jurídica. (...). Cumpre assinalar enfaticamente que não se confundem a vontade da lei com a vontade do legislador. A lei (como toda norma jurídica) tem um conteúdo mandamental que expressa exatamente um desígnio do Estado: que os destinatários daquela norma se comportam desta ou daquela maneira”.

Porém, a Guerra fiscal é fato, e já o era quando da edição da Lei Complementar 87/96.

Assim, seja sob a ótica político-legislativa, seja sob a perspectiva sistêmica, ora adotada, e segundo a qual a lei complementar tem por fim dirimir conflitos de competência, eis a interpretação sistêmica possível de ser adotada em face da redação do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96.

aperfeiçoa pela via ordinária ou normal, por força da concessão de um dos benefícios acima exemplificados, a exemplo da redução da base de cálculo e alíquota e do crédito presumido.

Já o ‘benefício financeiro’ é aquele que se dá após o exaurimento da obrigação tributária, que, de qualquer forma, foi adimplida pelo contribuinte, cessando, desse modo, a relação jurídica tributária, passando a receita do Estado a ser tratada por outro campo do Direito, a saber, pelo Direito Financeiro.”

¹³⁶ Segundo ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (*Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 295, n. 85), “a elisão fiscal não se confunde com a evasão fiscal, meio ilícito de evitar ou diminuir a carga tributária (...). Prática evasão fiscal a pessoa que, com o intuito de evitar ou reduzir tributo devido ou, mesmo, de adiar seu recolhimento, adota conduta (omissiva ou comissiva) que a ordem jurídica não abona”.

¹³⁷ ATALIBA, Geraldo. Justiça formal, justiça substancial e traços diferenciais entre ciência das finanças e direito financeiro. *Revista de Direito Público*, São Paulo v. 7, p. 207-208, 1969.

Analisando-se o art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96 ante o preceituado pela Constituição Federal e pela própria lei complementar, deve-se interpretá-lo de tal forma que se entenda que a exigência de entrada física diz respeito à hipótese em que uma pessoa jurídica possui mais de um estabelecimento, e que estes estejam localizados em Estados distintos, caso em que o ICMS Importação deverá ser recolhido para aquele no qual se der a “entrada física” do bem importado, independentemente do estabelecimento por intermédio do qual foi efetivamente celebrada a operação mercantil.¹³⁸

E aqui, o que se tem, objetivamente, é uma lei complementar que, em decorrência da determinação contida no art. 146 da Constituição Federal, impõe prescrição visando a afastar conflitos de competência.

Interpretado referido dispositivo da Lei Complementar 87/96 sob esse enfoque, passa a ser coerente com o sistema jurídico nacional, inclusive com os demais comandos prescritivos da própria lei. E para aferir tal coerência basta analisar-se as circunstâncias abaixo sob os seus preceitos. Veja-se.

Conforme já repisado, o sujeito passivo do ICMS Importação é aquele que realiza a operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior (art. 4º).

Além disso, não se exige que, para que se perfaça a operação, a mercadoria comercializada circule fisicamente pelo estabelecimento do vendedor ou do adquirente; ou seja, a circulação de mercadoria pode ocorrer de maneira efetiva – com a sua circulação física – ou de maneira simbólica.

Assim, ainda que a mercadoria objeto de operação de circulação decorrente de importação entre simbolicamente no estabelecimento do adquirente, o ICMS Importação será recolhido ao Estado onde esteja estabelecido aquele que realizou a operação (art. 12, III e IV).

Por outro lado, no que tange à incidência do ICMS, os estabelecimentos dos contribuintes são autônomos entre si para fins de se dar efetividade a não-cumulatividade (art. 20).

¹³⁸ Esta também é a interpretação que JOÃO FRAZÃO DE MEDEIROS LIMA (Os sujeitos passivo e ativo do ICMS nas operações de Importação (quem paga a quem?). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 77, p. 57-67, 2002) atribuiu à regra complementar em discussão.

Realizada a importação por contribuinte que possua estabelecimentos localizados em mais de um Estado Federativo, o ICMS será devido para aquele onde se der a entrada física, evitando-se, assim, a dúvida quanto ao estabelecimento por intermédio do qual ocorreu a operação mercantil e, portanto, o conflito de competência entre os vários Estados nos quais a pessoa jurídica tem estabelecimento.

Poder-se-ia alegar, dada a interpretação ora realizada, que, se a operação mercantil for comprovadamente realizada por intermédio de outro estabelecimento, que não aquele por intermédio do qual ocorreu a entrada física do bem ou mercadoria (aqui se fala “bem”, ou “mercadoria”, já que a pessoa jurídica pode realizar a importação de bens que não se destinam à mercancia), não haveria que se impor a sujeição passiva a outro estabelecimento, localizado em Estado diverso, apenas porque o bem importado foi diretamente para lá remetido.

Porém, não há que se confundir a sociedade, pessoa jurídica sujeito de direitos e de obrigações, com suas unidades autônomas por intermédio das quais os atos de comércio são praticados.

De acordo com o Código Civil, “celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados” (art. 981), começando “a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro” (art. 45), obrigando-se estas por intermédio dos “atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo” (art. 47).

Além disso, tem-se que a sociedade, sujeito de direito com personalidade jurídica que se obriga por intermédio de seus administradores, é constituída para um determinado fim, denominando-se “empresa” a atividade produtiva.

Essa é a conclusão de FÁBIO ULHOA COELHO¹³⁹, segundo quem “em termos técnicos, contudo, empresa é a atividade, e não a pessoa que a explora”. E continua: “a empresa pode ser explorada por uma pessoa física ou jurídica. No primeiro caso, o exercente da atividade econômica se chama empresário individual; no segundo, sociedade empresária”.

¹³⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. v 1. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 63/64.

RUBENS REQUIÃO¹⁴⁰ esclarece que “a principal distinção, e a mais didática, entre empresa e sociedade comercial é a que vê na sociedade, o sujeito de direito, e na empresa, mesmo como exercício de atividade, o objeto de direito”, podendo, inclusive, “haver sociedade empresarial sem empresa”, já que, enquanto a sociedade estiver inativa, a empresa não surge.

Nesse contexto, deve ser verificada a natureza jurídica do estabelecimento, definido pelo art. 1.142 do Código Civil como “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”.

Tal conceito foi esclarecido por FÁBIO ULHOA COELHO¹⁴¹: “estabelecimento empresarial é o conjunto de bens que o empresário reúne para exploração de sua atividade econômica. Compreende os bens indispensáveis ou úteis ao desenvolvimento da empresa, como as mercadorias em estoque, máquinas, veículos, marca e outros sinais distintivos, tecnologia etc. Trata-se de elemento indissociável à empresa. Não existe como dar início à exploração de qualquer atividade empresarial, sem a organização do estabelecimento”.

Analisando-se a questão sob enfoque prático, tem-se que uma sociedade, enquanto detentora de personalidade jurídica e, portanto, sujeito de direitos, estabelece com terceiros relações que dizem respeito ao objetivo para o qual foi criada, mediante seus representantes legais. Já o desenvolvimento da atividade social da pessoa jurídica – empresa – decorrente das relações firmadas com terceiros, se dá por intermédio de seus estabelecimentos.

Trazendo-se essa constatação ao tema sob análise, tem-se que o ICMS Operações Mercantis ou Importação possui como hipótese de incidência a realização de uma operação de circulação de mercadorias ou bens em geral.

Tal operação é celebrada pela pessoa jurídica que, por meio de seus estabelecimentos, complexo organizado para o exercício da empresa, realiza a circulação de bens.

Portanto, não é o estabelecimento que celebra a operação, mas a pessoa jurídica, sendo que é a circulação de bens que é efetivada via estabelecimentos. Trata-se, pois, de materialidades distintas.

¹⁴⁰ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 1º v. 18. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1988, p. 58.

¹⁴¹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. v. 1. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 96.

Assim, está-se diante de uma sobreposição de conceitos, quais sejam, de sociedade e de estabelecimento, possuindo cada qual significação distinta e que tem que ser considerada pelo direito tributário na instituição e interpretação de suas regras, sendo que a legislação tributária, no caso, a legislação complementar, não pode desconsiderar ditos conceitos, inerentes a outros ramos do direito.

Conforme RUBENS GOMES DE SOUSA¹⁴² “o objeto do direito tributário (...) é regular a cobrança de tributos. Ora, para que um tributo possa ser cobrado, é evidentemente necessário que a lei que o institui defina claramente as hipóteses em que ele seja devido. Essas hipóteses configurarão, necessariamente, fatos naturais (p. ex. o falecimento) ou atos jurídicos (p. ex. os contratos), ou ainda fenômenos econômicos (p. ex. a renda). Ora, esses fatos, atos ou fenômenos, naturais, jurídicos ou econômicos, já estão todos, ou praticamente todos, regulados pelo direito privado, isto é, pelo direito civil ou pelo direito comercial: de modo que o direito tributário, quando queira adotar um dentre eles como base de tributação, fará simplesmente referência à denominação do conceito ou instituto, que o regula no direito privado. Desta forma, o direito tributário entra em relação com o direito privado, adotando os mesmo institutos já regulados por este, para deles fazer a base da tributação”.

Nesse sentido, não há que se olvidar os termos do art. 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Sob esse enfoque e dado o critério material do ICMS é que se deve analisar o § 3º do art. 11 da Lei Complementar 87/96, segundo o qual, “para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias”.

Adotadas tais premissas, volta-se novamente ao ICMS Importação.

A operação relativa à circulação de bens importados do exterior é realizada por uma pessoa jurídica que, para o desenvolvimento de sua atividade, pode possuir um único ou

¹⁴² SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo, 1981, p. 62.

vários estabelecimentos. Porém, conforme demonstrado, há de se deixar claro: a operação não é realizada por um ou por outro estabelecimento, mas sim pela pessoa jurídica.

Portanto, para fins de incidência do ICMS Importação, que tem por objeto a operação relativa à circulação de mercadorias bens, duas são as variantes a serem consideradas: (a) a existência de uma pessoa jurídica que celebra o contrato, estabelecendo uma relação jurídica com terceiro visando à circulação de um bem; e (b) a própria circulação do bem, que pode ocorrer por intermédio de qualquer estabelecimento da pessoa jurídica.

Tratando-se de um imposto de natureza Estadual, a definição do local por intermédio do qual se realizou a circulação é essencial para definição, também, do sujeito ativo do Imposto.

Nesse momento é que se tem a manifestação pura do papel da lei complementar, qual seja, o de dirimir conflitos de competência e, nos casos em que a pessoa jurídica, detentora de personalidade jurídica e, portanto, de capacidade para celebração de negócios jurídicos, possuir vários estabelecimentos, definir para qual Estado deverá ser recolhido o imposto.

E a eleição do legislador complementar, sob o amparo constitucional, foi o de definir que o imposto será devido, nestes casos, ao Estado no qual se der a entrada física do bem, tratando-se, pois, de regra de exceção ante a regra geral segundo a qual o ICMS Importação é devido ao Estado no qual estiver estabelecida a pessoa jurídica que realizar a operação relativa à circulação de bem importado do exterior.

Eis a interpretação sistêmica a ser dada ao art. 11, I, “d” da Lei Complementar 86/97.

Conclui-se, pois, que uma pessoa jurídica que possui vários estabelecimentos em diversas unidades da federação, realizando uma operação relativa à circulação de bens advindo do exterior, deverá recolher o ICMS Importação ao Estado no qual se der a sua entrada física.

Esclarecida a celeuma que por intermédio do presente trabalho se pretende dissipar, resta necessário o enfrentamento de outra questão correlata, sendo prudente, para tal, a análise de caso hipotético.

Imaginando-se que uma pessoa jurídica tenha estabelecimentos em vários Estados da Federação, onde deverá ser recolhido o ICMS Importação no caso de a mercadoria importada não transitar por nenhum de seus estabelecimentos e ser enviada diretamente para um adquirente que, em segunda operação mercantil, adquire o bem importado?

Seguindo-se a interpretação sistêmica até aqui adotada, a conclusão é a de que, possuindo a pessoa jurídica estabelecimento no mesmo Estado em que o adquirente dos bens importados (segunda operação jurídica) esteja estabelecido, para aquele Estado deverá ser recolhido o tributo. Isso porque, se naquele Estado possui estrutura por intermédio da qual exerce sua atividade empresarial, há de se considerar que por ali realizou as negociações¹⁴³.

No caso de a pessoa jurídica não possuir estabelecimento no mesmo Estado em que o adquirente dos bens importados (segunda operação jurídica) esteja estabelecido, o imposto deverá ser recolhido para o Estado onde esteja localizado o estabelecimento por intermédio do qual efetivamente se realizaram os atos que deram ensejo à operação mercantil, na medida em que, de acordo com o art. 11. § 3º, I da Lei Complementar 87/96, “na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação”, e, nos termos do art. 75 do Código Civil, “tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados”. E no caso de haver dúvidas quanto à realização do ato, esta deve ser dissipada por intermédio de provas.

¹⁴³ Essa mesma conclusão foi a adotada pelo Ministro Marco Aurélio, em voto vista proferido no julgamento do RE 299.079-5/RJ, julgado em 30/6/2004 e publicado em 16/6/2006.

11. DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 11, I, “D”, DA LEI COMPLEMENTAR SEM REDUÇÃO DO TEXTO

Segundo o raciocínio até aqui adotado, o art. 11. I, “d”, da Lei Complementar é inconstitucional se a interpretação a ser a ele dada for a literal, ou seja, se se entender que o ICMS Importação é devido ao Estado no qual se der a entrada física do bem importado, desconsiderando-se, no caso de a entrada se dar no estabelecimento de um terceiro, o Estado no qual esteja estabelecido o contribuinte do imposto.

Porém, referido comando prescritivo é totalmente harmônico com o sistema se interpretado sob a consciência do papel da lei complementar no sistema jurídico nacional, de dirimir conflitos de competência, de modo que, possuindo aquele que realizou a operação relativa à circulação de mercadoria mais de um estabelecimento, o ICMS Importação será devido ao Estado por intermédio do qual se der a entrada física do bem.

O fato é que, conforme será demonstrado em item próprio, o Supremo Tribunal Federal tem proferido decisões que, apesar de concluírem que o imposto é devido ao Estado onde esteja estabelecida a pessoa jurídica que realiza a operação relativa à circulação de bens importados do exterior, não entram no mérito do conteúdo prescritivo da lei complementar.

Ora, apesar de as decisões advirem da mais alta corte nacional e, corretamente, afastarem a exigência do imposto ao Estado no qual se der a entrada física da mercadoria, no caso de entrada em estabelecimento de terceiro que não do importador, não há como se olvidar o comando expresso contido na lei complementar e simplesmente desconsiderar a sua letra num procedimento simplista equivalente a afirmar que “onde se lê entrada física, leia-se apenas entrada”.

A determinação complementar é explícita: “o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física”; e o Poder Judiciário tem que enfrentar esse problema.

Assim, seja em controle difuso ou em controle concentrado, o que deve ser buscada é, conforme ora defendido, a declaração da validade e, portanto, a pertencibilidade do comando prescritivo contido no ar. 11, I, “d”, da referida lei complementar ao sistema jurídico, julgando inconstitucional apenas a interpretação não-sistêmica que vem sendo adotada pelos Estados da Federação ou manifestação clara do Poder Judiciário no sentido de declarar a invalidade parcial da Lei Complementar 87/96, afastando os seus termos incidental ou definitivamente do sistema jurídico nacional.

Para se encontrar a melhor solução a ser adotada, resta necessário, primeiramente, analisar o procedimento atinente ao controle da constitucionalidade das leis no sistema jurídico nacional.

11.1. Do controle de constitucionalidade das normas no sistema jurídico nacional

11.1.1. Validade das normas no sistema jurídico

A norma que guarda relação formal e material com o sistema jurídico é uma norma válida. Falar em validade é referir-se a vínculo ou relação de pertencibilidade ao sistema no qual a norma está inserida.

Segundo TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR¹⁴⁴, “para reconhecermos a validade de uma norma, precisamos em princípio e de início, que a norma esteja integrada no ordenamento. Exige-se, pois, que seja cumprido o processo de formação ou produção normativa, em conformidade com os requisitos do próprio ordenamento. Cumprido esse processo, temos uma norma válida”.

¹⁴⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4 ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003, p. 197/198.

Assim, tal como afirmado por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI¹⁴⁵, pode-se concluir que a norma será considerada válida se for inserida no ordenamento jurídico de acordo com as regras previamente ditadas em norma hierarquicamente superior, o que implica ter sido editada pelo órgão competente e segundo procedimento determinado.

Além disso, é necessário que haja respeito às matérias sobre as quais a norma possa versar e que, igualmente, encontram-se previamente determinadas no ordenamento jurídico.

As normas, pois, estão submetidas a duas análises distintas de sua pertencibilidade ao sistema, devendo ser averiguada a sua validade formal e a sua validade material.

Ainda de acordo com TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR¹⁴⁶, validade formal é a atribuição que a norma possui em razão de ter sido produzida em observância às normas de competência previamente estabelecidas. Já a validade material é o atributo da norma em relação à matéria sobre a qual versa, cujos limites são, igualmente, atribuídos por norma hierarquicamente superior.

Este também é o entendimento de MIGUEL REALE¹⁴⁷, que conclui que “condição, precípua, portanto, para que a lei seja válida é a conjugação de dois requisitos: ser emanada de um órgão competente e ter o órgão competência ‘ratione materiae’. (...) É necessário um terceiro requisito; que o poder se exerça, também, com obediência às exigências legais: é a legitimidade do procedimento”.

Nesse sentido, a validade da norma depende do cumprimento das chamadas regras de estrutura.

Sendo reconhecida a pertencibilidade da norma ao sistema, a mesma está apta a produzir efeitos.

Porém, tal como ressalvado por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR¹⁴⁸, “essa capacidade de produzir efeitos, contudo, quando a norma não tem validade, pode ser-lhe

¹⁴⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. 2. ed. rev. e ampl., p. 65.

¹⁴⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003, p. 198.

¹⁴⁷ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. São Paulo: José Bushatsky-EDUSP, 1973, p. 130.

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 216.

recusada desde o momento em que passaria a ter vigência, sendo-lhe a capacidade de produzir efeitos negada ‘ex tunc’ (desde então). Falamos, nesse caso, de nulidade”.

Isso quer dizer que, não tendo sido respeitado o procedimento previamente determinado em lei, tendo este sido adotado por ente incompetente, ou, ainda, não tendo sido respeitados os limites materiais sobre os quais o legislador estava autorizado a tratar, não há que se falar em norma corretamente inserida no sistema e, portanto, em norma válida.

Assim, a norma inválida, ou seja, aquela que não foi inserida no sistema de maneira condizente com as regras de estrutura que lhe dariam foro de pertencibilidade, em momento algum foi vigente, ou seja, seus comandos nunca estiveram aptos a ser exigíveis e, tampouco, possuiu eficácia, uma vez que jamais esteve apta a incidir e a gerar efeitos.

11.1.2. Do afastamento de norma inválida do sistema jurídico

A partir da definição de validade, pode-se afirmar que, caso a norma não tenha sido inserida no sistema jurídico pela autoridade competente, ou que não tenha sido submetida ao procedimento previamente determinado, tudo segundo as normas de estrutura atinentes à sua criação, o que inclui os limites materiais de seu campo de atuação, a mesma não será válida.

Descoberta essa falta, a sua validade está apta a ser questionada perante o Poder Judiciário, uma vez que, segundo a Constituição Federal, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, III).

O questionamento das leis supostamente inconstitucionais pode se dar de duas maneiras: (a) por intermédio do controle difuso ou concreto da constitucionalidade das leis, ou seja, mediante a instauração da lide entre duas partes, em decorrência do qual a declaração da conformidade ou não da norma com o sistema tem efeitos apenas entre os litigantes, ou (b) por intermédio do controle concentrado ou abstrato da constitucionalidade, mediante a propositura de ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) perante o Supremo Tribunal Federal delimitada na Constituição Federal.

11.1.2.1. Do controle difuso ou concreto de constitucionalidade

Por intermédio do art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, ao Supremo Tribunal Federal foi outorgada competência para analisar, em controle difuso ou concreto, a constitucionalidade das normas, em sede de recurso extraordinário em processo instaurado entre partes. Dessa forma, a análise da inconstitucionalidade da lei que incide sobre a relação entre partes terá efeitos apenas entre os litigantes (inter partes), não afetando o reconhecimento da própria validade da lei no ordenamento jurídico e em face das demais pessoas físicas ou jurídicas.

Porém, a análise da inconstitucionalidade da lei em controle difuso poderá ter efeitos *erga omnes* desde que seja adotado o procedimento previsto no inciso X do art. 52 da Constituição Federal, o qual determina que “compete privativamente ao Senado Federal suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal”.

A despeito da falta de previsão expressa pela Constituição Federal, referido comando se aplica aos casos em que, tendo o Supremo Tribunal Federal analisado a inconstitucionalidade de um comando prescritivo em processo entre partes e visando à sustentação do sistema jurídico nacional, este conclui que tal decisão deve repercutir *erga omnes*, ensejando, então, a adoção do procedimento previsto no art. 52, X, da Constituição Federal, o qual tem por consequência a perda da eficácia da lei¹⁴⁹ tida por inconstitucional a partir da data da publicação da Resolução do Senado Federal.

Nesse sentido é a manifestação de GILMAR FERREIRA MENDES¹⁵⁰, ao afirmar que “admite-se, atualmente, na doutrina que a eficácia ‘erga omnes’ tem hierarquia constitucional. Sustenta-se, com base no argumento a contrário, lastreado no art. 52, X, da Constituição, que a suspensão da aplicação da lei inconstitucional pelo Senado Federal é exigida apenas nos casos de declaração incidental de inconstitucionalidade”.

¹⁴⁹ Utiliza-se lei neste capítulo em sentido lato, podendo significar qualquer comando prescritivo inserido no ordenamento jurídico por autoridade competente.

¹⁵⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva 2004, p. 291.

Tal procedimento não equivale à revogação da lei tida por inconstitucional, ou ao seu afastamento do sistema dado o reconhecimento da sua invalidade. Após a publicação da Resolução do Senado Federal, a norma declarada inconstitucional no curso de um processo submetido ao controle concreto ou difuso da constitucionalidade, torna-se ineficaz deixando de incidir e de produzir efeitos desde aquele momento (efeito *ex nunc*), não afetando diretamente a sua eficácia no período antecedente à publicação de referida Resolução. Assim, após a publicação da Resolução do Senado Federal, a norma permanece formalmente válida, porém sem eficácia.

Tal consequência decorre do fato de, nem o Supremo Tribunal Federal, em controle difuso ou concreto de constitucionalidade, nem o Senado Federal possuírem competência para, nesse caso, afastar a norma do sistema, competência outorgada exclusivamente ao Poder Legislativo.

11.1.2.2. Do controle concentrado ou abstrato de constitucionalidade

A delimitação da competência do Supremo Tribunal Federal no que tange à declaração da inconstitucionalidade das leis está prevista nos arts. 102¹⁵¹ e 103¹⁵² da Constituição Federal, tendo a Lei 9.868/1999 disposto sobre o seu processo e julgamento.

De acordo com o art. 102, I, “a”, da Constituição Federal, ao Supremo Tribunal Federal foi outorgada competência para analisar originariamente, em controle concentrado ou abstrato, a constitucionalidade de comandos normativos por intermédio de ação direta de

¹⁵¹ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (...)

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.

§ 1º. A arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei. (...)

¹⁵² “Art. 103. (...)

§ 3º - Quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo, citará, previamente, o Advogado-Geral da União, que defenderá o ato ou texto impugnado.”

inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual. Tem aquela Corte o poder de analisar a lei em tese e de declarar, de maneira abstrata e com efeitos *erga omnes*, a sua desconformidade com o sistema jurídico, ou seja, sua invalidade.

No controle concentrado da constitucionalidade das leis, não há partes litigantes. A ação direta de inconstitucionalidade não é proposta em face de um réu, não se materializando a existência de um conflito. Trata-se de controle abstrato da potencialidade de uma determinada lei ao sistema, não sendo objeto de análise a sua incidência sobre um caso concreto.

Por intermédio da declaração direta de inconstitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal tem o condão de analisar e declarar se a lei submetida à apreciação possui ou não vício que a desqualifica como validamente pertencente ao sistema jurídico nacional, bem como se está apta a incidir sobre os eventos que busca atingir.

Verificada a inconstitucionalidade, a norma (ou pseudonorma) é declarada “fora do sistema”, não sendo necessária, neste caso, a publicação de Resolução do Senado para afastar sua eficácia, uma vez que eficaz nunca foi. Tampouco enseja a necessidade de sua revogação formal pelo Poder Legislativo, já que nunca pertenceu ao sistema. Isso porque, conforme já verificado, se a norma é inválida, ela o é desde sempre. Não estando em consonância com as demais regras do sistema, nele nunca foi aceita, razão pela qual jamais esteve apta a gerar efeitos, sendo desprovida de vigência e de eficácia.

O desenrolar de tal raciocínio não pode induzir a outra conclusão senão a da invalidade e ineficácia da norma “desde sempre” (*ex tunc*).

11.1.2.2.1. Das modalidades de declaração de inconstitucionalidade em sede de controle abstrato ou concentrado

Conforme esclarecimentos de GILMAR FERREIRA MENDES¹⁵³, proposta ação direta de inconstitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal poderá proceder à declaração de

¹⁵³ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004, p. 311/316.

nulidade da lei inconstitucional ou realizar, frente à norma submetida a julgamento, interpretação conforme à Constituição.

Segundo o autor, quatro são as modalidades de declaração de nulidade da norma submetida à ação direta de inconstitucionalidade:

- a) declaração de nulidade total, como expressão de unidade técnica legislativa, decorrente da ocorrência de defeitos formais, principalmente no que tange à competência legislativa;
- b) declaração de nulidade total, no caso de o Supremo Tribunal Federal identificar uma relação de dependência entre as partes constitucionais e inconstitucionais da lei;
- c) declaração de nulidade parcial, sendo necessária a verificação do grau de dependência dos dispositivos viciados com os remanescentes e, conseqüentemente, se os dispositivos remanescentes podem subsistir de forma autônoma; importante também que seja verificado se a declaração de inconstitucionalidade parcial não induzirá à criação de uma nova lei; e
- d) declaração parcial de nulidade sem redução de texto, hipótese em que a lei é declarada inconstitucional apenas em algumas hipóteses, delimitando-se, por exemplo, grupos de pessoas, períodos de vigência em que a lei é aplicada.

GILMAR FERREIRA MENDES¹⁵⁴ também esclarece ser possível, em sede de controle concentrado da constitucionalidade das normas, a realização de “interpretação conforme à Constituição”, por intermédio da qual o Supremo Tribunal Federal declara a legitimidade da lei questionada, desde que interpretada conforme à Constituição Federal, ou impede a possibilidade de se emprestar outra interpretação ao texto da lei, senão aquela declarada pelo Tribunal. Segundo o autor, “em favor da admissibilidade da interpretação conforme à Constituição milita presunção da constitucionalidade da lei, fundada na idéia de que o legislador não poderia ter pretendido votar lei inconstitucional”.

Para os fins a que se presta o presente trabalho, resta necessária uma análise mais detida sobre qual o provimento jurisdicional possível de ser adotado pelo Supremo Tribunal

¹⁵⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004, p. 316/319.

Federal, se a interpretação conforme à Constituição ou a declaração parcial de nulidade sem redução de texto.

Não há na Constituição Federal e na Lei 9.868/1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade, a definição do traço diferenciador entre esses dois institutos.

O que há, em verdade, é o reconhecimento de que são figuras distintas na medida em que o parágrafo único do art. 28 de referida lei, ao tratar da publicação das sentenças proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, prevê que “a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal”

Não há dúvidas, pois, de que se está diante de institutos distintos.

ROBSON MAIA LINS,¹⁵⁵ ao traçar as diferenças entre ambas as técnicas de declaração de inconstitucionalidade, esclarece que “hipóteses há, contudo, em que pelo menos uma das normas jurídicas construídas a partir da lei (ou ato normativo) argüida de inconstitucional está em consonância com o ordenamento jurídico. Assim, se das interpretações cabíveis na ‘moldura’ da norma, uma delas estiver em consonância com a Constituição, o STF prescreve aquela significação como possível de ser aplicada pelos órgãos competentes e, portanto, válida. Na mesma linha, se dentre as várias interpretações possíveis, somente uma não guardar consonância com a Constituição, será esta declarada inconstitucional e as outras constitucionais”.

E conclui que, “na primeira hipótese, temos o emprego da técnica de interpretação conforme a Constituição; na segunda, a técnica empregada é da declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade (do texto)”.

GILMAR FERREIRA MENDES¹⁵⁶, apesar de reconhecer a existência de sensíveis semelhanças entre os institutos, esclarece:

¹⁵⁵ LINS, Robson Maia Lins. *Controle de constitucionalidade da norma- decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 148.

¹⁵⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004, p. 324.

“Ainda que se não possa negar a semelhança dessas categorias e a proximidade do resultado prático de sua utilização, é certo que, enquanto, na interpretação conforme à Constituição, se tem, dogmaticamente, a declaração de que uma lei é constitucional com a interpretação que lhe é conferida pelo órgão judicial, constata-se, na declaração de nulidade sem redução de texto, a expressa exclusão, por inconstitucionalidade, de determinadas hipóteses de aplicação (*Anwendungsfälle*) do programa normativo sem que se produza alteração expressa do texto legal.

Assim, se se pretende realçar que determinada aplicação do texto normativo é inconstitucional, dispõe o Tribunal da declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, que, além de mostrar-se tecnicamente adequada para essas situações, tem a virtude de ser dotada de maior clareza e segurança jurídica expressa na parte dispositiva da decisão”.

E o mesmo autor¹⁵⁷, também Ministro daquele Tribunal, após esclarecer que “não se pode afirmar com segurança se, na jurisprudência do Supremo Tribunal, a interpretação conforme à Constituição há de ser, sempre, equiparada a uma declaração de nulidade sem redução do texto”, aponta um caminho mais claro ao afirmar que “tudo indica, pois, que, gradual e positivamente, o Supremo Tribunal afastou-se da posição inicialmente fixada, que equiparava simplesmente a interpretação conforme à Constituição à declaração de inconstitucionalidade sem redução do texto”.¹⁵⁸

11.2. Do procedimento jurisdicional a ser buscado em face do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96

11.2.1. declaração de inconstitucionalidade em sede de controle abstrato ou concentrado

Tendo em vista as considerações até aqui realizadas e que levam em conta a necessidade de realização de uma interpretação sistêmica do art. 11, I, “d”, da Lei

¹⁵⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004, p. 316.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 326.

Complementar 87/96, conclui-se que sua redação não é inconstitucional, sendo inconstitucional a interpretação literal que lhe vem sendo imputada.

Assim, visando a acabar-se por vez com essa celeuma, verifica-se a possibilidade de ser proposta ação direta de inconstitucionalidade¹⁵⁹, tendo por objeto ou a declaração parcial de nulidade da norma sem redução do texto ou a realização conforme à Constituição.

Quer parecer que, dependendo da forma como for construído o dispositivo de acórdão a ser proferido pelo Supremo Tribunal Federal, ambas as decisões teriam efeitos idênticos no caso prático, já que até aqui foram encontradas apenas duas formas de interpretação cabíveis para o mesmo texto. Assim, se ao interpretar conforme à Constituição a Suprema Corte enfrentar a interpretação literal que vem sendo adotada, irá declarar que a interpretação conforme à Constituição é aquela segundo a qual o art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96 tem aplicação para os casos em que uma pessoa jurídica importadora possui estabelecimentos em vários Estados da Federação, devendo o ICMS Importação ser recolhido para aquele Estado no qual se der a entrada física da mercadoria.

Porém sempre haverá o risco de o referido dispositivo não comportar somente essa interpretação, não se afastando, pois, a possibilidade de serem realizadas outras interpretações do mesmo texto.

Dado esse quadro, e os esclarecimentos acima versando sobre as variantes de declarações de inconstitucionalidade passíveis de serem adotadas pelo Supremo Tribunal Federal, é recomendável a propositura de ação buscando seja declarada a inconstitucionalidade do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96, sem redução do texto, com o afastamento definitivo da interpretação segundo a qual deve ser exigido o ICMS para o Estado no qual esteja localizado o terceiro, adquirente da mercadoria do importador, quando a mercadoria importada e posteriormente vendida não circular pelo estabelecimento do contribuinte do ICMS Importação.

¹⁵⁹ De acordo com o art. 203 da Constituição Federal, repetido pelo art. 2º da Lei 9.868/99, têm competência para propor a ação direta de inconstitucionalidade: o Presidente da República; a Mesa do Senado Federal; a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; o Governador de Estado ou do Distrito Federal; o Procurador-Geral da República; o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; partido político com representação no Congresso Nacional; e confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

Porém, tendo o presente trabalho cunho científico e admitindo-se como possível que a interpretação ora realizada não seja acatada, o fato é que, se assim o for, não há como se reconhecer a validade do art. 11, I, “d”, no sistema jurídico nacional.

Nesse caso, o procedimento passível de ser adotado é a propositura de ação direta de inconstitucionalidade visando à declaração de nulidade parcial do texto de lei, com redução do texto, declarando-se inconstitucional, pois, a expressão “entrada física”.

11.2.2. Declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso ou concreto

Apesar de ser premente a solução definitiva do conflito que decorre da interpretação literal que vem sendo dada ao dispositivo em estudo, certo é que continuam sendo realizadas operações que se subsumem à hipótese prevista na lei complementar, cuja redação serve de modelo para as legislações estaduais exigirem o ICMS Importação.

Assim, cabe ao contribuinte que se sentir lesado com exigência indevida do imposto, inclusive com a possibilidade de dupla exigência do mesmo valor, propor em face do respectivo Estado que imputa o pagamento tido por indevido ação em sede de controle difuso ou concreto, por intermédio da qual deve buscar a declaração incidental de inconstitucionalidade do referido comando prescritivo.

Tal como já exposto, seguindo-se as conclusões do presente trabalho, o pedido deve visar à declaração de inconstitucionalidade da norma decorrente da interpretação literal dada ao art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96, segundo a qual o ICMS Importação deve ser recolhido ao Estado no qual ocorreu a entrada física do bem, requerendo seja aplicado ao caso a devida interpretação sistêmica.

Porém, caso o contribuinte não adote as conclusões aqui expostas, possibilidade que não se pode afastar, podendo o intérprete captar do texto legal norma distinta daquela ora construída, a ação a ser intentada buscará a declaração incidental de inconstitucionalidade do próprio texto do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96.

Em ambos os casos, a sentença transitada em julgado produziria efeitos exclusivamente entre as partes envolvidas na lide, a saber, o contribuinte e o Estado.

12. A DEFINIÇÃO DO SUJEITO ATIVO DO ICMS IMPORTAÇÃO SEGUNDO O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Conforme adiantado, o Supremo Tribunal Federal tem adotado, nas poucas decisões já proferidas versando sobre a matéria, posição que se coaduna com a defendida no presente trabalho, qual seja, a de que o ICMS Importação é devido ao Estado no qual esteja estabelecida a pessoa jurídica que realizou a operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior e que, portanto, é seu destinatário.

Todas as decisões proferidas até o momento por aquele Tribunal analisaram e têm por fundamento a previsão contida no art. 155. § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, o qual foi interpretado de tal forma que a determinação de que o termo “estabelecimento do destinatário”, contido no comando que determina que imposto cabe “ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”, deve ser entendida como “destinatário jurídico”.

Ocorre que, provavelmente em respeito aos limites das lides postas em juízo pelas partes, já que todos os acórdãos foram proferidos em controle concreto ou difuso de constitucionalidade, não houve enfrentamento dos termos do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96, de tal forma que, em nenhum dos julgados a seguir analisados, declarou-se, ainda que incidentalmente, a inconstitucionalidade de seus termos. Veja-se.

12.1. Do posicionamento do STF quanto à sujeição ativa do ICMS Importação

No que tange às manifestações do Supremo Tribunal Federal sobre a questão em análise, destacam-se dois acórdãos proferidos em sede de controle difuso ou concreto de constitucionalidade, servindo estes de precedentes de outros poucos julgados atinentes à matéria.

O primeiro deles, proferido nos autos do RE 299.079-5/RJ, favorável aos contribuintes, diz respeito a importador que, estando estabelecido no Estado de Pernambuco, importa mercadoria (primeira operação) que, ato contínuo, é revendida a pessoa jurídica localizado no Estado do Rio de Janeiro (segunda operação), tendo o produto importado sido desembaraçado por intermédio do Porto do Rio de Janeiro, ou seja, mesmo Estado no qual se encontra estabelecido o adquirente da mercadoria importada, dada operação de venda e compra celebrada com a pessoa jurídica importadora.

Eis a descrição dos fatos realizada pelo Ministro Relator Carlos Britto:

“(…) Empresa sediada no Estado de Pernambuco realizou a importação de álcool anidrido – produto isento do referido imposto naquela localidade – para vendê-lo à Petrobrás, com sede no Estado do Rio de Janeiro. Porém, visando à economia e praticidade, preferiu que a mercadoria fosse entregue, diretamente, à Petrobrás de Duque de Caxias (RJ), local onde ocorreu o desembaraço aduaneiro”.

A ementa do acórdão proferido em 30/6/2004 e publicado em 16/6/2006, está assim redigida:

“EMENTA: 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.” (RE 299.079-5/RJ; Rel. Min. Carlos Britto; v.u.; j. 30/6/2004; DJ 16/6/2006)

Apesar de, aparentemente, referido acórdão analisar a circunstância de o ICMS Importação ser recolhido ao Estado no qual ocorreu o despacho aduaneiro, questão estranha ao presente trabalho, ele acaba por validar, por intermédio do votos manifestados pelos Ministros participantes do julgamento, a interpretação sistêmica da legislação nacional ao concluir que a identificação do sujeito ativo da obrigação tributária está desvinculada da existência ou não de circulação física do bem ou mercadoria.

Destaca-se do voto do Ministro Relator Carlos Britto:

“8. O ICMS, incidente na importação de mercadoria, não tem como sujeito ativo da relação jurídico-tributária o Estado onde ocorreu o desembarço aduaneiro – momento do fato gerador –, mas o Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo; ou seja, aquele que promove juridicamente o ingresso do produto. No presente caso, o Estado de Pernambuco.

9. De mais a mais, o dispositivo constitucional, ao se referir a ‘estabelecimento destinatário’, não especifica o tipo de estabelecimento: se é o final, ou se não é.

10. Dessa forma, quando a operação se inicia no Exterior, o ICMS é devido ao Estado em que está localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o importador. (...).

11. Assim, em face do exposto, confirmo o Estado de Pernambuco como sujeito ativo da relação tributária e nego provimento ao recurso extraordinário.”

Também foi essa a conclusão adotada pelo Ministro Marco Aurélio:

“No caso, trata-se de tributo sobre a importação, e não possuindo a recorrida estabelecimento no Estado do Rio de Janeiro, mas em Pernambuco, a este cabe o imposto. Impossível valorizar-se o desembarque de modo a se afastar do cenário jurídico a norma constitucional definidora do Estado titular do tributo.”

Verifica-se, pois, que, abstraído o fato de o bem importado ter sido remetido para unidade da federação diversa daquela na qual está domiciliado o importador, sem que houvesse circulação física por seu estabelecimento, o STF deu efetividade aos termos da Constituição Federal, entendendo “destinatário da mercadoria” como “destinatário jurídico” do produto importado.

Porém, não se pode desprezar questão suscitada em trecho do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, “ressaltando mais uma vez que a conclusão seria diversa se a recorrida fosse proprietária de estabelecimento no destino, no Estado do Rio de Janeiro”.

Para referido Ministro, caso o importador tivesse estabelecimento no Estado para o qual a mercadoria foi remetida e houvesse efetivado a importação por intermédio do Estado localizado em Pernambuco, o deslinde do problema seria outro.

Destaque-se que, utilizando como precedente o RE 299.079/RJ, em 16/11/2004, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal negou provimento a Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 396.859/RJ.

Referido Recurso Extraordinário fora interposto pelo Estado do Rio de Janeiro contra acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que tinha concluído que “o sujeito ativo do ICMS é o Estado onde estiver situado o estabelecimento importador, sendo irrelevante se o produto ingressou em Estado diverso ou se a empresa do destino final do produto esteja localizada no Estado em que houve o desembaraço aduaneiro. Mesmo sem que tenha a mercadoria ingressado em estabelecimento do adquirente, tendo sua circulação ocorrido internamente no Estado onde ocorreu sua chegada do exterior, ainda assim, por imposição legal, o Estado importador é que tem direito ao ICMS, pois, apesar de fisicamente interna, a operação deve ser considerada, por ficção, como interestadual. Nesse diapasão o ICMS incidente sobre a saída do produto em razão da venda subsequente feita para a Petrobrás é igualmente devido àqueles mesmos Estados Importadores”.¹⁶⁰

A despeito de a Suprema Corte não ter julgado o mérito da questão, dado o fato de ter sido negado provimento ao agravo regimental, a ementa do acórdão foi assim redigida.

“EMENTA: O ICMS incidente na importação de mercadoria é devido ao Estado onde estiver localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o estabelecimento importador: precedente (RE 299.079, Carlos Britto, Inf/STF 354).”

Já em 24/5/2005, foi proferido acórdão nos autos do RE 268.586-1/SP, publicado em 18/11/2005, cuja ementa é a que segue:

“ICMS – MERCADORIA IMPORTADA – INTERMEDIACÃO – TITULARIDADE DO TRIBUTO. O Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços cabe ao Estado em que localizado o porto de desembarque e o destinatário da mercadoria, não prevalecendo a forma sobre o conteúdo, no que procedida a importação por terceiro consignatário situado em outro Estado e beneficiário de sistema tributário mais favorável.” (RE 268.586-1/SP; Rel. Min. Marco Aurélio; v.m; j. 24/5/2005; DJ 18/11/2005.)

¹⁶⁰ Referido texto extraído do Relatório do Ministro Supúlveda Pertence, nos autos do Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 396.859-9/RJ, e é transcrição do acórdão proferido no REsp 282262, em 6/11/2001 e publicado em 4/2/2002, cujo relator foi Ministro Francisco Falcão.

Em relatório, o Ministro Marco Aurélio expôs a questão, descrevendo as razões da empresa recorrente:

“Registra que a importadora é beneficiária do FUNDAP, usufruindo de benefícios fiscais previstos em lei e que ‘embora as mercadorias tenham sido desembaraçadas no Porto de Santos e seguido diretamente para o estabelecimento da recorrente, sem haver transitado pelo estabelecimento da importadora, a importação foi realizada pela empresa Oceania que adquiriu a disponibilidade das mercadorias quando do seu desembaraço aduaneiro e em seguida as remeteu ao estabelecimento da recorrente’ (folha 416).”

E, em seu voto, acabou de relatar a situação:

“No acordo, previu-se que a importadora figuraria nas operações como consignatária, o que implica dizer que não atuaria como senhora, em si, da importação de mercadorias para posterior venda, mas como simples intermediária, vindo a ser reembolsada em tudo o que dependesse, inclusive tributos, frete, armazenagem, desembaraço aduaneiro e demais despesas pertinentes à operação, ficando a cargo da ora recorrente a definição das mercadorias, alfim, entabular o negócio jurídico no exterior, com fixação de preço.”

O presente acórdão acaba por corroborar as conclusões até aqui adotadas, quais sejam, que somente o destinatário jurídico da mercadoria, aquele que efetiva a operação de aquisição do bem ou mercadoria, pode ser considerado importador para fins de exigência do ICMS Importação, cabendo o recolhimento do imposto ao Estado no qual o sujeito passivo da obrigação está estabelecido.

Apesar de, aparentemente, referido acórdão ser contrário aos interesses dos contribuintes, verifica-se que suas conclusões decorrem exclusivamente do fato de o contribuinte do qual se exigia o imposto ter realizado, em verdade, evasão fiscal¹⁶¹, justificando-se, pois, a medida.

¹⁶¹ No entender dos julgadores.

Isso porque se está diante de circunstância em que a pessoa jurídica que realizou a operação relativa à aquisição de mercadoria importada do exterior, que é a recorrente nos referidos autos, está estabelecida em São Paulo, tendo a sociedade mencionada no voto e estabelecida no Espírito Santo exclusivamente prestado serviço de importação por conta e ordem. Apesar disso, o ICMS Importação fora recolhido para o estado capixaba, onde se encontrava o estabelecimento do prestador de serviço, procedimento totalmente equivocado de acordo com as premissas até aqui adotadas.

Nesse sentido, transcreve-se voto do Ministro Sepúlveda Pertence, que, inclusive fazendo menção ao acórdão anteriormente tratado (RE 299.079-5/RJ), assim se manifestou:

“Se efetivamente o acórdão recorrido entendeu, examinando típica matéria de fato, que havia no caso uma empresa ‘laranja’, não tenho dúvida em acompanhar a conclusão de Vossa Excelência; não, entretanto, pela circunstância de a mercadoria jamais ter transitado pelas praias do Espírito Santo. Porque isso seria irrelevante. A empresa cuja sede importa para identificar o Estado credor, é a verdadeira importadora; é a compradora no exterior de mercadoria. Que, obviamente, não tem que levar essa mercadoria ao Espírito Santo, se o seu comprador é paulista. Então, ela, de Santos, leva a São Paulo e entrega. Foi o caso que examinamos no caso da Petrobrás.” (grifou-se)

Portanto, restou claro que, “independentemente do local onde haja ocorrido, na prática, o desembarque da mercadoria, e, conseqüentemente, o seu desembarço aduaneiro, deve ser considerado sujeito ativo do ICMS na importação o Estado de domicílio do estabelecimento destinatário da mercadoria. É dizer: o estabelecimento do importador, considerando este o destinatário jurídico do produto da importação”¹⁶².

Porém, não se pode deixar de levar em conta o entendimento manifestado pelo Ministro Cezar Peluso, segundo o qual “destinatário da mercadoria é quem figura como contraente do negócio jurídico que dá origem à operação material de importação, seja esta realizada diretamente, seja por intermédio de terceiro, como, p. ex., de prestador de serviço, trading, etc.”.

¹⁶² Voto proferido pelo Min. Carlos Britto.

Dado o conteúdo de seu voto, há que se alertar a possibilidade de as conclusões da Suprema Corte nacional serem tomadas em decorrência do tipo de empresa que realizada a operação (por exemplo, tradings) e não em decorrência da operação propriamente dita.

Lembre-se, porém, a existência de três tipos de importação, quais sejam, importação propriamente dita ou por conta própria, importação por encomenda ou por conta e risco, e importação por conta e ordem, pouco importando o tipo de sociedade que efetiva a operação.

Quaisquer que sejam as características da sociedade importadora, se ela efetivamente negocia, realiza a operação mercantil adquirindo bens em nome próprio e efetivamente os importa, será ela o sujeito passivo da operação, devendo o imposto ser recolhido ao Estado no qual o estabelecimento importador esteja efetivamente localizado.

Além dos acórdãos acima mencionados já transitados em julgado, cumpre destacar encontrarem-se em curso perante o Supremo Tribunal Federal, com fundamento no art. 102, I, “f”¹⁶³, da Constituição Federal, ações cíveis originárias com pedido de tutela antecipada, pelo Estado do Mato Grosso do Sul, em face do Estado São Paulo (ACO 854) e do Estado de Santa Catarina (ACO 1076), visando à declaração de legitimidade ativa para exigência do ICMS sobre a importação de gás natural.

Ambos os casos dizem respeito a importação de gás natural pelo estabelecimento da Petrobrás S/A, situado em Corumbá/MS, onde está localizada, segundo informações constantes das decisões, a porta de entrada do Gasoduto Bolívia-Brasil no país. Após dita importação, ainda segundo informações ali contidas, o gás é repassado, em nova operação (agora de cunho interno), para outros postos da Petrobrás, localizados, entre outros Estados, em São Paulo, Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

Segundo o Estado autor da ação, a despeito de o estabelecimento importador, por intermédio do qual o gás boliviano é efetivamente recebido em território nacional, ser aquele localizado em Mato Grosso do Sul, a ele cabendo o ICMS Importação, São Paulo e Santa Catarina estão igualmente exigindo o imposto sob a alegação de que somente naqueles Estados é que ocorre a entrada física do gás.

¹⁶³ Dita referido dispositivo constitucional:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:
I - processar e julgar, originariamente:

f) as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta;”

Após vislumbrarem a potencial ocorrência de conflito federativo deduzido pelo Estado do Mato Grosso do Sul¹⁶⁴, os Ministros Celso de Melo e Ricardo Lewandowski, concluíram, respectivamente, pela necessidade de concessão da tutela antecipada pleiteada, determinado que os Estados de São Paulo e Santa Catarina de abstivessem de, até o julgamento final de ditas ações, proceder a qualquer tipo de autuação ou lançamento tributário do ICMS incidente sobre as operações de importação de gás natural advindo da Bolívia e realizada pela Petrobrás de Corumbá-MS.

Destaque-se da decisão proferida pelo Ministro Celso de Mello:

“Nesse sentido, tratando-se de importação, é inquestionável que o ato jurídico realizado e decisivo para a incidência do ICMS é a importação. Sendo assim, o destinatário da mercadoria ou serviço importado é aquele que efetivamente praticou o ato de importar, já que o critério espacial da regra-matriz do tributo não interfere no critério material do fato gerador. No caso, a importação é o quanto basta para a

¹⁶⁴ Tendo em vista ser atinente à questão federativa discutida no presente trabalho e a necessidade de a questão sob análise buscar, precipuamente, a manutenção do pacto federativo e o afastamento de conflitos de competência entre os Estados brasileiros, é pertinente a transcrição de parte do Voto do Ministro Celso de Melo nos autos da ACO 854, no que tange à análise do cabimento da referida Ação Cível Originária:

“Cabe verificar, preliminarmente, considerada a norma inscrita no art. 102, I, *f*, da Constituição da República, se a presente causa inclui-se, ou não, na esfera de competência originária do Supremo Tribunal Federal.

Sabemos que essa regra de competência confere, ao Supremo Tribunal Federal, a posição eminente de Tribunal da Federação, atribuindo, a esta Corte, em tal condição institucional, o poder de dirimir as controvérsias, que, ao irromperem no seio do Estado Federal, culminam, perigosamente, por antagonizar as unidades que compõem a Federação.

Essa magna função jurídico-institucional da Suprema Corte impõe-lhe o gravíssimo dever de velar pela intangibilidade do vínculo federativo e de zelar pelo equilíbrio harmonioso das relações políticas entre as pessoas estatais que integram a Federação brasileira.

Daí a observação constante do magistério doutrinário (MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 2/219-220, 1992, Saraiva), cuja lição, ao ressaltar essa qualificada competência constitucional do Supremo Tribunal Federal, acentua: ‘Reponha aqui o papel do Supremo Tribunal Federal como órgão de equilíbrio do sistema federativo. Pertencente embora à estrutura da União, o Supremo tem um caráter nacional que o habilita a decidir, com independência e imparcialidade, as causas e conflitos de que sejam partes, em campos opostos, a União e qualquer dos Estados federados.’

É por essa razão que o Supremo Tribunal Federal, ao interpretar a norma de competência inscrita no art. 102, I, *f*, da Carta Política, veio a proclamar que ‘o dispositivo constitucional invocado visa a resguardar o equilíbrio federativo’ (RTJ 81/330-331, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE), advertindo, por isso mesmo, que não é qualquer causa que legitima a invocação do preceito constitucional referido, mas, exclusivamente, aquelas controvérsias de que possam derivar situações caracterizadoras de conflito federativo (RTJ 132/109 - RTJ 132/120).

Esse entendimento jurisprudencial evidencia que a aplicabilidade da norma inscrita no art. 102, I, *f*, da Carta Política restringe-se, tão-somente, àqueles litígios cuja potencialidade ofensiva revela-se apta a vulnerar os valores que informam o princípio fundamental que rege, em nosso ordenamento jurídico, o pacto da Federação.

(...)

Reconheço, pois, na espécie, na linha dos precedentes mencionados, a competência originária do Supremo Tribunal Federal para processar e julgar a presente causa, por nela vislumbrar a potencial ocorrência de conflito federativo, o que autoriza esta Suprema Corte a examinar o pedido de antecipação dos efeitos da tutela jurisdicional deduzido pelo Estado do Mato Grosso do Sul (fls. 20/23).”

configuração da hipótese de incidência do ICMS, de modo que os aspectos territoriais são acessórios e necessariamente vinculados ao critério material da relação jurídica estabelecida. E no caso verifica-se que, inegavelmente, quem realizou a importação foi a Petrobrás de Corumbá, sendo, assim, invariavelmente, a destinatária da referida importação, de modo que não há como afastar de Mato Grosso do Sul, neste caso, a condição de sujeito ativo do ICMS sobre a importação de gás natural. (...)

Tecidos esses esclarecimentos e tendo em vista que a PETROBRÁS, importadora do gás natural, situa-se dentro dos limites territoriais do Estado de Mato Grosso do Sul, é essa a unidade da Federação competente para exigir o ICMS relativo à importação daquele produto.”

Verifica-se, pois, que, a despeito de se estar diante de decisões monocráticas, elas apenas ratificam que o ICMS Importação é devido ao Estado onde esteja estabelecido aquele que realizou a operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior.

12.2. Da ausência de manifestação do STF sobre o conteúdo do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96.

A despeito de as conclusões adotadas até então pelo Supremo Tribunal Federal se coadunarem com o quanto defendido no presente trabalho, fato é que em nenhuma delas houve enfrentamento do conteúdo do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96, segundo o qual o ICMS Importação caberá ao Estado onde se der a entrada física do bem importado.

Não há dúvida de que, dadas as razões desenvolvidas pelo Tribunal Supremo, a conclusão é a de a interpretação literal dos termos de referida prescrição contida na legislação complementar não é condizente com o sistema jurídico nacional.

Porém, referida norma não foi afastada do sistema jurídico, continuando, para todos os fins, vigente. E é com base em seus desígnios que as legislações estaduais vêm exigindo o ICMS para os Estados em que se der a entrada física das mercadorias importadas, tal como descrito nas ações cíveis originárias.

Assim, visando à harmonização do sistema jurídico nacional e, por conseguinte, o afastamento de conflitos de competência, é que se ratifica a necessidade de o art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96 ser objeto de ação direta de inconstitucionalidade, sem redução de texto, de modo que as legislações estaduais, sob os seus desígnios, passem, igualmente, a prever a exigência do ICMS Importação de acordo com os preceitos constitucionais.

13. CONCLUSÕES

1. O Brasil é uma República, forma de governo em decorrência do qual todo o poder emana do povo, e dele, por intermédio de seus representantes legislativos, provém todo o sistema jurídico nacional que tem como baliza a Constituição Federal.

1.1. Sendo o povo titular da *res publica*, esta deve ser mantida por toda a coletividade por intermédio de tributos, caracterizados como a colaboração que cada qual tem que dar para a sua manutenção visando ao *bem comum* e que são instituídos por seus representantes,

1.2. Apesar da necessidade de cada cidadão colaborar para a manutenção da coisa pública, a tributação implica a invasão do seu patrimônio, de tal forma que este somente poderá ser atingido nos exatos limites constitucionalmente previstos.

2. Além de República, o Brasil é uma Federação, formada pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, não havendo entre eles qualquer hierarquia.

2.1. A Constituição Federal atribuiu a cada um dos entes políticos competência específica na administração da coisa pública, exigindo-se, portanto, a sua autonomia financeira, razão pela qual foi atribuída competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para a instituição de tributos visando à manutenção da estrutura estatal, que somente poderão incidir sobre as materialidades previstas constitucionalmente.

3. Competência tributária é aptidão atribuída aos entes políticos para criar tributos por intermédio de leis, de acordo com os limites previamente delimitados pela Constituição Federal.

4. As leis instituidoras dos tributos integram o direito positivo brasileiro, que é um sistema, na medida em que é formado por um conjunto de proposições prescritivas, composto de regras de estrutura e de comportamento, organizadas em uma estrutura hierarquizada,

sendo que cada uma delas, pertencendo ao todo, se inter-relaciona com as demais, de modo a regular as relações intersubjetivas de um grupo definido de pessoas, num dado momento.

5. Entre as competências tributárias outorgadas pela Constituição Federal aos entes políticos, tem-se a previsão de instituição pelos Estados e pelo Distrito Federal do ICMS Operações Mercantis, que tem por hipótese de incidência a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, e que, de acordo com o art. 155, IX, “a”, da Constituição Federal, incide, também, sobre operações relativas à circulação de bens (gênero que tem as mercadorias como espécie) advindos do exterior (ICMS Importação).

6. O ICMS Operações Mercantis tem por núcleo de incidência a realização de operações (relações jurídica entre pessoas distintas) relativa à circulação (mudança de titularidade) de mercadoria (bem objeto do comércio).

7. Ao se falar de ICMS Importação, não se está diante de outra modalidade de imposto, mas do mesmo ICMS Operações Mercantis, que tem sua hipótese de incidência alargada exclusivamente nos casos em que se esteja diante de operações relativas à circulação de bens (inclusive mercadorias) importados do exterior, realizadas por pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade.

8. Da análise do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal depreende-se que a regra-matriz de incidência tributária possível de ser adotada pelo legislador infraconstitucional quando da instituição do ICMS Importação é: dada a ocorrência de uma operação relativa à circulação de bem importado do exterior (critério material), em momento coincidente ou posterior à sua chegada ao Brasil (critério temporal), quer no recinto aduaneiro, quer quando da entrada do bem na domicílio ou estabelecimento daquele que realizou a operação ou, ainda, em qualquer outro local por onde circule dito bem (critério espacial), nascerá a obrigação tributária em decorrência da qual aquele sujeito que realizou dita operação e que é o destinatário do bem importado (sujeito passivo) deverá recolher ao Estado onde esteja domiciliada a pessoa física ou estabelecida a pessoa jurídica que realizou a operação (sujeito ativo) o tributo calculado sobre o valor da operação (base de cálculo), mediante a aplicação de uma alíquota.

8.1. A legislação infraconstitucional somente poderá prever como sujeito ativo do ICMS Importação o Estado no qual esteja estabelecida a pessoa jurídica que realiza operações relativas à circulação de bens importados do exterior.

9. De acordo com o art. 146 da Constituição Federal, compete à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária. Porém, não cabe à lei complementar inovar o sistema jurídico, alterando as regras matrizes de incidência possíveis impostas constitucionalmente.

10. A norma infraconstitucional de natureza complementar que norteia a instituição e exigência do ICMS Importação pelos Estados e pelo Distrito Federal é a Lei Complementar 87/96, cujo papel é dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e tratar sobre os pontos explicitados pelo art. 155, § 2º, XII, da Constituição Federal.

11. A regra-matriz do ICMS Importação prevista na Lei Complementar, salvo com relação à sujeição ativa, a ser analisada em separado, se conforma à regra-matriz de incidência tributária possível do ICMS Importação imposta constitucionalmente.

12. Somente à União cabe versar sobre “importação”, de tal forma que o critério material do ICMS Importação não pode se afastar das definições e diretrizes traçadas por lei federal sobre a matéria, principalmente sobre as modalidades de importações previstas pelo sistema jurídico.

12.1 Três são as espécies de importação passíveis de serem realizadas: importação propriamente dita, ou por conta própria; importação por encomenda, e importação por conta e ordem, sendo que, nas duas primeiras modalidades, a figura do importador coincide com o daquele que realizada a operação de circulação de bens. Já o importador por conta e ordem é mero prestador de serviços, não tendo relação com a operação que implicou a circulação do bem importado.

13. A Lei Complementar 87/96, ao definir o sujeito ativo do ICMS Importação (art. 11, I, “d”), previu que o *local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do*

imposto e definição do estabelecimento responsável, é, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física.

13. 1. A redação do art. 11, I, “d”, gera dúvidas quanto à definição do sujeito ativo do ICMS Importação nos casos em que a mercadoria adquirida por pessoa jurídica que realiza a operação relativa à circulação de bem importado do exterior e que esteja estabelecida em um dado Estado da Federação é transferida, em operação subsequente, diretamente do local onde se dá o despacho aduaneiro, para o novo adquirente, estabelecido em Estado distinto, de tal forma que não há entrada física da mercadoria no estabelecimento do importador, contribuinte do imposto.

14. Na medida em que o sujeito ativo do ICMS Importação definido constitucionalmente é o Estado no qual esteja estabelecido aquele que realiza a operação relativa à circulação de bens importados do exterior, a prescrição contida no art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96, se interpretada literalmente, é inconstitucional por vincular o pagamento do imposto para Estado onde não esteja estabelecido o contribuinte do imposto.

15. A prescrição contida no art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96 é constitucional desde que a norma dela extraída seja a de que o ICMS Importação é devido ao Estado no qual se der a entrada física da mercadoria, nos casos em que em que a pessoa jurídica, contribuinte do imposto, possuir estabelecimentos localizados em Estados distintos da Federação, e fizer o bem importado circular fisicamente por um estabelecimento específico, tratando-se de regra de exceção. Mantém-se intacta, pois, a regra geral segundo a qual o ICMS Importação é devido ao Estado no qual estiver estabelecida a pessoa jurídica que realizar a operação relativa à circulação de bem importado do exterior.

15.1. A norma extraída no art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96 decorre da realização de interpretação sistêmica, que tem por premissa o precípua papel das leis complementares no sistema jurídica nacional de dirimir conflitos de competência.

16. O Supremo Tribunal Federal tem adotado, nas poucas decisões já proferidas sobre a matéria, posição segundo a qual o ICMS Importação é devido ao Estado no qual esteja estabelecida a pessoa jurídica que realiza a operação relativa à circulação de mercadoria importada do exterior, e que, portanto, nos termos do art. 155, § 2º, IX, “a”, é o seu

destinatário jurídico, não tendo havido, porém, enfrentamento dos termos do art. 11, I, “d”, da Lei Complementar 87/96.

17. Visando à harmonização do sistema jurídico nacional e, por conseguinte, o afastamento de conflitos de competência, é cabível, e necessária, a propositura de ação direta de inconstitucionalidade sem redução de texto, afastando-se a interpretação literal e, portanto, inconstitucional, dada ao art. 11. I, “d”, da Lei Complementar 87/96, de modo que as legislações estaduais, sob os seus desígnios, passem igualmente a prever a exigência do ICMS Importação em consonância com os preceitos constitucionais.

BIBLIOGRAFIA

ASSIS, Vinicius Pereira de. Importação por encomenda: uma análise da nova modalidade. *Jus Navegandi*, Teresina, ano 10, n. 1072, 16 mar. 2008. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8485>>. Acesso em: 16 mar. 2008.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

_____. ICMS – Autonomia dos estabelecimentos. Operação mercantil – Impossibilidade de negócio consigo mesmo – não há circulação dentro de uma pessoa jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 43, p. 222, 1988.

_____. ICMS – não incidência na ativação de bens de fabricação própria. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 63, p. 195, 1994.

_____. Justiça formal, justiça substancial e traços diferenciais entre ciência das finanças e direito financeiro. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 7, p. 201, 1969.

_____. *República e Constituição*. 2. ed. 3. tir. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

_____; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 25-26, p. 101, 1983.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 17 ed. Ampl. E atual. São Paulo: Saraiva, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BORGES, José Souto Maior Borges. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BRASIL, Francisco de Souza. *O ICM e os impostos sobre vendas no Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

_____. *ICMS*. 11. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editora, 2006.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. *A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS. Considerações sobre os benefícios fiscais e financeiros concedidos pelos Estados e Distrito Federal*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da PUC-SP, São Paulo, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. Isenções Tributárias de IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 33, p. 142, 1998.

_____. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CHIESA, Clélio. *ICMS: Sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da Lei Complementar 87/96*. São Paulo: LTr, 1997

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. v 1. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1981.

DICIONÁRIO HOUAISS DA LÍNGUA PORTUGUESA. 1. ed. ed. Objetiva, 2001, p. 2434.

DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 6. ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. vol. I. 4. ed. 8. tir. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1983.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Luciana; PAULINO, Patrícia Aurora. *ICMS de A a Z: principais operações fiscais*. Curitiba: Cenofisco Editora, 2004.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

HILÚ NETO, Miguel. *Imposto sobre importações e imposto sobre exportação*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

HORVATH, Estevão. A isenção trazida pelo art. 3º, II, da Lei Complementar 87/96. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 71, p. 30

_____. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____; OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Manual de direito financeiro*. 6. ed., revista. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1985.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LIMA, João Frazão de Medeiros. Os sujeitos passivo e ativo do ICMS nas operações de Importação (quem paga a quem?). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 7, p. 57-67, 2002.

LINS, Robson Maia Lins. *Controle de constitucionalidade da norma – decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Lei Complementar nº 87/96. Operações Interestaduais com Bens Destinados ao Consumo ou ao Ativo Fixo do Contribuinte. Diferencial de Alíquota. Inexigibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 74, p. 119-129, 2001.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 17 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. *A importação no direito tributário: impostos, taxas e contribuições*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

_____. *ICMS: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004 .

MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. 4. ed, São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 1º vol. 5. ed. aumentada e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1996

NAZAR, Elizabeth. Sistema constitucional tributário brasileiro. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 25, p. 197, 1973.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 1º vol. 18. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1988.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS-importação: perspectiva dimensível e “fato gerador” do direito ao crédito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 102, p. 62, 2004.

_____. *Lançamento Tributário*. 2 ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 24 ed. rev. e atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo, 1981

VIEIRA, Eugênio Doin. Lei Complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 48, p. 84-106, 1989.