



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**PEDRO NEGRÃO PEREIRA DE ALMEIDA**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ICMS  
IMPORTAÇÃO PARA “NÃO CONTRIBUINTEs”**

Salvador

2014

**PEDRO NEGRÃO PEREIRA DE ALMEIDA**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ICMS  
IMPORTAÇÃO PARA “NÃO CONTRIBUINTES”**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Laís Gramacho.

Salvador

2014

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**PEDRO NEGRÃO PEREIRA DE ALMEIDA**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ICMS  
IMPORTAÇÃO PARA “NÃO CONTRIBUINTES”**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,  
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / 2015

## RESUMO

Este trabalho possui como objetivo analisar as alterações realizadas no artigo 155, §2º, IX, “a”, da Constituição Federal, no que se refere ao ICMS importação, pela Emenda Constitucional n.33/2001, sob o prisma dos princípios da não cumulatividade, da isonomia e da vedação à bitributação. Para isso, realiza preliminarmente uma pesquisa sobre a sua hipótese de incidência e seus principais aspectos. Em seguida, com o intuito de viabilizar o estudo da inconstitucionalidade do imposto, examina as limitações ao poder de tributar que tangenciam o tema, iniciando com o princípio da isonomia de maneira geral, passando, após, ao exame do princípio da vedação à bitributação de maneira conjunta à competência do poder constituinte derivado, finalizando com a não cumulatividade, abordando as suas principais características. Posteriormente, volta a sua análise sobre as possíveis inconstitucionalidades acarretadas pelas modificações da emenda à Constituição, decompondo cada alteração e investigando as dúvidas acerca da sua constitucionalidade por meio de cada um dos princípios referidos. Finaliza com a verificação do posicionamento do Supremo Tribunal acerca da matéria, contrapondo-a com as premissas até então estudadas.

**Palavras-chave:** ICMS; importação; não cumulatividade; bitributação; competência tributária; isonomia.

## ABSTRACT

This work aims to analyze the changes made in Article 155, paragraph 2º, IX, "a" of the Federal Constitution, in relation to ICMS import, by Constitutional Amendment n.33/2001, in the light of the principles of non-cumulative, equality and the prohibition on double taxation. To achieve this, perform a preliminary analysis of their impact hypothesis and its main aspects. Then, in order to facilitate the analysis of the constitutionality of the tax, examines the limitations on the power to tax that tangent the subject, starting with the principle of equality in general, going after, to study the principle of prohibition on double taxation jointly the powers of the derived constituent power, ending with the non-cumulative, addressing their main features. Later, back in his analysis of the possible unconstitutionality brought about by changes in the amendment to the Constitution, decomposing each one and investigating the doubts about its constitutionality by each of these principles. It ends with the analysis of the Supreme Court position on the matter, contrasting it with the assumptions previously studied.

**Keywords:** ICMS; Import; non-cumulative; double taxation; competence tributary; equality.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição Federal da República
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
ICMS	Imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.
DF	Distrito Federal
Min.	Ministro
DJ	Diário de Justiça
RE	Recurso Extraordinário
SRF	Secretaria da Receita Federal
AgR	Agravo Regimental
EC	Emenda Constitucional
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ISTR	Imposto Federal sobre Serviços de Transporte
Ed.	Edição
Coord.	Coordenador

IVC	Imposto sobre Venda e Consignação
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
LC	Lei Complementar
DJU	Diário de Justiça da União
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	8
<b>2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS</b>	10
2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O ICMS	11
2.2 ASPECTO MATERIAL	15
<b>2.2.1 Circulação de mercadorias</b>	16
<b>2.2.2 Prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual</b>	20
<b>2.2.3 Serviços de Comunicação</b>	22
<b>2.2.4 Importação</b>	24
2.3 ASPECTO PESSOAL	25
2.4 ASPECTO TEMPORAL	31
2.5 ASPECTO ESPACIAL	33
2.6 ASPECTO QUANTITATIVO	34
<b>3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR APLICADAS À ANÁLISE DO ICMS IMPORTAÇÃO.</b>	38
3.1 PRINCÍPIO DA ISONOMIA	38
3.2 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO À BITRIBUTAÇÃO	42
3.3 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE	50
<b>3.3.1 Noções gerais sobre o princípio da não-cumulatividade</b>	50
<b>3.3.2 Icms como imposto indireto</b>	58
<b>3.3.3 Sistemática da não-cumulatividade do icms</b>	61
3.3.3.1 Sistemática de créditos e débitos na circulação de mercadorias	61
3.3.3.2 Conceito de insumo e crédito do ICMS	65
<b>4 A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 33/2001</b>	67
4.1 A ALTERAÇÃO NA REDAÇÃO DO ART. 155, §2º, IX, “a” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	67
4.2 AS INCONSTITUCIONALIDADES ACARRETADAS PELA EC 33/2001	72
<b>4.2.1 A ofensa ao princípio da vedação à bitributação</b>	72
<b>4.2.2 A ofensa ao princípio da não-cumulatividade</b>	77
<b>4.2.3 A ofensa ao princípio da isonomia</b>	84
4.3 A SÚMULA N. 660 E A EVOLUÇÃO DA POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	88

<b>5 CONCLUSÃO</b>	97
<b>6 REFERÊNCIAS</b>	99

## 1 INTRODUÇÃO

Trata o presente trabalho sobre a tributação por meio de ICMS das operações de importação realizada por pessoa física ou jurídica, mesmo que não se enquadrem como contribuintes habituais do referido imposto, de bens de qualquer natureza.

O tema foi escolhido pois é fonte de grandes divergências, tanto doutrinárias como jurisprudenciais, inclusive no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o qual constatou a existência de repercussão geral da matéria, que está pendente para ser julgada, embora já tenha sido objeto da sua análise anteriormente.

Cuidando-se do tributo gerador da maior parte da renda dos entes federativos, ou seja, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação (ICMS), o assunto se torna ainda mais complexo. A arrecadação com o ICMS é responsável pela quase totalidade da receita captada não só pelos Estados Membros e Distrito Federal, como também por grande parte da receita dos Municípios, haja vista que 25% da receita dos Estados, obtidas através deste tributo, são repassados aos cofres municipais.

Isto ocorre pelo fato de grande parte das atividades de circulação de mercadorias praticadas no Brasil se encaixarem nas hipóteses de incidência do tributo, conforme previsto na Constituição Federal do Brasil de 1988.

A discussão ganha corpo com a Emenda Constitucional n.33/2001, que promoveu uma série de alterações sobre o referido imposto. Assim, a discussão não se limita à mera análise infraconstitucional, mas também envolve uma discussão em plano constitucional, à luz de diversos princípios e regras que foram postos em questão.

O objetivo central do estudo proposto concentra-se na análise das possíveis inconstitucionalidades acarretadas pelas alterações promovidas na Emenda Constitucional n.33/2001, que modificou o artigo 155, §2º, IX, "a", da Constituição Federal, sobre o prisma dos princípios da não cumulatividade, isonomia tributária, vedação à bitributação, entre outros.

Em um primeiro momento, a pesquisa desenvolve uma análise geral acerca da hipótese de incidência do ICMS, até chegar ao seu objeto principal, o ICMS

importação, que passa a ter um enfoque maior, avaliando a sua previsão atual e passando pelos aspectos material, pessoal, temporal, espacial e quantitativo.

Em um segundo momento, realiza o estudo das limitações que envolvem o poder de tributar, aplicadas ao ICMS importação, iniciando com a análise princípio da isonomia tributária, vedação à bitributação, que é estudado em conjunto com a competência do legislador constituinte derivado e finalizando com o exame análise sobre o princípio da não cumulatividade. Este último percorre desde as noções gerais desta diretriz constitucional até a sua operacionalização, bem como a sua relação com algumas características da espécie tributária.

Em seguida, o quarto capítulo ocupa-se da Emenda Constitucional n.33/2001. Inicia o seu exame com a alteração efetuada no artigo 155, §2º, IX, “a”, da Constituição, destrinchando cada modificação realizada. Posteriormente, passa a averiguar as possíveis inconstitucionalidades perpetradas pela emenda, em face aos princípios da não cumulatividade, isonomia e vedação à bitributação. Para finalizar, explora a evolução do posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, a Súmula n.660, e o que este vem entendendo atualmente acerca desta problemática.

## 2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS

A hipótese de incidência é a descrição normativa de um fato, consiste em hipótese, prevista pelo legislador de forma prévia e genérica. É, portanto, o contorno de uma situação fática prevista legalmente, é o desenho, o espelho do fato<sup>1</sup>.

Dessa maneira, segundo Ataliba, ocorrendo o fato que corresponde à hipótese prevista pela norma tributária, haverá a subsunção que dará origem à obrigação tributária. A hipótese de incidência é previsão unitária e incindível, de modo que seu conteúdo, no todo unitário, dá configuração a obrigação tributária, determinando as suas características<sup>2</sup>.

Assim, a hipótese de incidência é a descrição do fato hipotético de maneira abstrata, que dá origem ao tributo e, se realizada no mundo fático, faz nascer a relação tributária. É por meio dessa hipótese, portanto, que o legislador cria o tributo. É preciso frisar que tal previsão deve decorrer necessariamente por Lei, tendo em vista o princípio da legalidade, disposto no artigo 150, I da Constituição Federal<sup>3</sup>.

A análise da hipótese de incidência do tributo é, dessa forma, essencial à compreensão da espécie que se pretende estudar, já que consiste na categoria jurídica que cria o próprio tributo, delineando as suas principais características e funções, dando a ele identidade própria.

O ICMS, *Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação*, é previsto genericamente pela Constituição Federal em seu artigo 155, II, que define:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos 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.

---

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.58.

<sup>2</sup> *Ibidem*, p.65.

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Possui como é possível depreender, embora exista a limitação quanto aos eventos a serem tributados e haja a delegação de competência ao ente federativo dentro desse limite, uma materialidade muito ampla. Este ponto será aprofundado com o decorrer da pesquisa.

De forma conjunta, com o escopo de exercer a competência que foi conferida pela Constituição da República, foi editada a Lei Complementar n. 87/96, para instituir as normas gerais para regulamentar a cobrança do ICMS, definindo seus fatos geradores, a base de cálculo e os contribuintes do referido imposto.

O ICMS é imposto de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal, portanto, estes entes podem através de edição de Lei ordinária, instituí-lo, levando em consideração, é claro, as balizas constitucionais que norteiam o sistema tributário.

## 2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O ICMS

Preliminarmente, para compreender melhor o surgimento e o papel do ICMS no cenário jurídico, é imprescindível dar um enfoque sobre a sua origem e evolução, caminhando até o cenário atual, viabilizando uma visão mais ampla sobre o assunto.

Esta espécie de imposto surgiu, segundo Edvaldo Brito, tributando o consumo de mercadorias que eram colocadas à venda ou dadas em consignação. Antigamente, em Roma, quando houve uma relevante aparição, teve a sua inspiração na centésima *rerum venalium*, e no Brasil, apareceu na época colonial, com “as *sisas*” adotadas pelas Câmaras Municipais para incidir sobre o consumo referido<sup>4</sup>.

O ICMS que se conhece atualmente teve a sua origem no antigo ICM, criado em 1966, período em que os impostos sobre produtos ganhavam uma importância cada vez maior. Este possuía como fato gerador a realização de compra e venda de mercadorias. Ou seja, a incidência do seu precursor alcançava aquelas pessoas que

---

<sup>4</sup> BRITO, Edvaldo. ICMS – Sujeito passivo da obrigação tributária respectiva e base de cálculo após a Emenda Constitucional nº33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.55.

compravam as mercadorias para revendê-las, objetivando o lucro, bem como, os que fabricavam com o mesmo escopo: vender com vantagem financeira<sup>5</sup>.

Assim, este era o alcance da hipótese de incidência do ICM, tendo em vista que possuía desde já uma materialidade bem definida, diminuindo a possibilidade de interpretações divergentes sobre o seu conteúdo e aplicação, característica que permanece no sistema tributário nacional. Apesar disso, as interpretações equivocadas surgiram e persistiram, e a ferocidade estadual em arrecadar cada vez mais geraram inúmeras tentativas de cobrar a referida espécie em diversas hipóteses que fogem à sua regra de incidência, incitando diversas controvérsias.

Assim, no decorrer dos anos, segundo Marcelo Viana Salomão, perturbações no modelo começaram a surgir como distorções, principalmente no que tange as suas características, como também nos seus métodos de cobrança<sup>6</sup>.

Não é objeto deste estudo, no entanto, discutir todas as modificações históricas que acompanharam o antigo ICM. O que se faz é uma breve análise, para finalmente chegar ao cenário atual, onde reside o verdadeiro foco da discussão.

Segundo Marcelo Viana Salomão, em 1983, os Estados buscaram a aprovação, através de forte *lobby*, dando início, ao que chamou de período sombrio da história do ICM, da Emenda Constitucional 23/83, mais conhecida como emenda “Passos Porto”, que ia de encontro ao entendimento consolidado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Esta Emenda inseriu na Constituição expressa autorização para cobrança do ICM, pelos Estados, sobre importação de bens e mercadorias realizadas por produtores, comerciantes e industriais<sup>7</sup>. Este foi o teor da modificação, que introduziu o §11, do artigo 23 da Constituição de 1946:

O imposto a que se refere o item II (ICM) 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.

Por consequência, foi introduzida a possibilidade de cobrar o ICM na importação, através desta reforma constitucional, quando houve verdadeiro alargamento da materialidade do referido imposto, ampliando a competência tributária dos estados

---

<sup>5</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS na importação após a emenda constitucional nº33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.144.

<sup>6</sup> *Ibidem*, loc.cit.

<sup>7</sup> *Ibidem*, p.146.

membros, que restaram autorizados a criar o ICMS incidindo sobre o evento “importação”.

A alteração através da Emenda passou por cima de todas as forças que lhe contrapunham, quais sejam: o limite constitucional ao poder de tributar, a interpretação já consolidada pelo Supremo Tribunal Federal e, principalmente, à finalidade do tributo em questão, valendo-se, no caso, o Poder Público, de todas as suas forças para impor modificação que se mostra, até aqui, dissonante do entendimento majoritário.

A Carta Política de 1988, quando criada, recepcionou tal modificação. Assim sendo, a autorização passou a revestir-se da legitimidade emanada pelo poder constituinte originário que, segundo Paulo Gustavo Gonet Branco, é inicial, ilimitado e incondicionado. Inicial, pois se encontra na origem do ordenamento jurídico. Ilimitado, porque não pertence à ordem jurídica e não se encontra regido por ela, e incondicionado, tendo em vista que não pode ser regido nas suas formas de expressão pelo Direito preexistente<sup>8</sup>.

Portanto, a EC 23/83 introduz na hipótese de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, antigo ICM, a importação, iniciando dessa maneira, um período de controvérsias que se perduraria ao longo do tempo, e que é o foco deste trabalho e que será tratado de forma mais profunda, mais à frente.

Aliado a isso, com a chegada da Constituição Federal de 1988, o ICM também sofreu outras modificações. Assevera o mesmo autor que além da manutenção da alteração realizada pela EC 23/83, a nova Constituição trouxe mudanças, dentre elas chama atenção a inclusão de alguns serviços em seu campo de incidência. Passaram então a constar na competência tributária dos Estados Membros os serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual, razão pelo qual se acrescentou o “S” de “serviços” em sua sigla, transformando-se em ICMS<sup>9</sup>.

Essas alterações, apesar de acrescentarem novas hipóteses de incidência ao ICMS e de serem fruto de diversas discussões, não prejudicaram a sua estrutura, tendo

---

<sup>8</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; Paulo Gustavo Gonet Branco. **Curso de Direito Constitucional**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.118/119.

<sup>9</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS na importação após a emenda constitucional nº33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.147.

em vista que os novos fatos geradores se adequam às normas e princípios constitucionais.

A discussão não parou por ali. Depois de muita controvérsia, apesar da autorização perpetrada em 1988, conforme exposto, em dezembro de 2001, foi aprovada a Emenda Constitucional nº33/2001, alterando mais uma vez o texto da Constituição que trata do ICMS, mas, agora, de forma muito mais polêmica, prevendo em seu conteúdo:

Art. 155, §2º, 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.

É sobre esta Emenda e sobre as alterações que realizou no artigo 155, §2º, IX, “a”, que o presente estudo dará maior enfoque.

Enfim, passar brevemente sobre a evolução da previsão da hipótese de incidência constitucional do ICMS facilitará a compreensão do seu aspecto material, bem como, possui extrema importância, ao passo que, como foi explicitado, cabe apenas ao Estado ou ao Distrito Federal exercer sua competência tributária sobre os eventos discriminados na Constituição. Isso porque, segundo Carraza, as competências tributárias dos entes políticos foram estipuladas com retoques à perfeição por grande parte das normas constitucionais. Estas normas consistem em balizas intransponíveis, guiando o legislador ordinário na instituição do referido imposto<sup>10</sup>.

Afirma o mesmo autor que a Constituição Federal, ao conceder às pessoas políticas (entes federados), competências tributárias, o realizou determinando o contorno ao qual estariam limitados. Em decorrência disto, o legislador ordinário quando descreve os aspectos da norma jurídica instituidora ou até mesmo majoradora de cada tributo, deve se ater aos parâmetros constitucionais que delimitam o exercício de sua competência tributária<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.34.

<sup>11</sup> *Ibidem*, p.34/35.

Assim sendo, cabe ao legislador ordinário respeitar os limites estabelecidos pelo legislador constitucional, já que este previu de modo limitativo o exercício da tributação que, se desconsiderado, dará margens à discussão sobre a sua constitucionalidade, bem como, por interferir diretamente na vida das pessoas e nos seus bens, podem causar enormes danos à sociedade.

Pode-se concluir, desta maneira, que o constituinte determinou a materialidade de alguns fatos que as Leis estaduais ou do Distrito Federal poderão utilizar-se para, depois da sua regulamentação, quando da sua ocorrência, fazer nascer a obrigação tributária, de forma concreta. Assim, cabe ao legislador infraconstitucional obedecer aos parâmetros impostos pela Constituição, fixando a hipótese de incidência do ICMS sobre o quanto exposto no supracitado artigo 155, II da Constituição Federal<sup>12</sup>. É daí que surge a importância do estudo do seu aspecto material, pois consiste, segundo o próprio sistema tributário nacional, o parâmetro essencial e obrigatório a ser considerado para sua instituição.

## 2.2 ASPECTO MATERIAL

O ICMS possui, em sua hipótese de incidência, mais de um aspecto material a ser analisado. É o que se depreende da leitura do art. 155, II, da CF, *in verbis*:

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.

Por questões didáticas, é necessário dividir o estudo por cada aspecto material, para facilitar o estudo.

As formas de dividir o estudo são variadas. Carraza, por exemplo, afirma que o ICMS abriga pelo menos cinco impostos distintos: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e

---

<sup>12</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.37.

combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Afirma-se que são diferentes por possuírem aspectos materiais diferentes e bases de cálculo também diferentes, havendo, dessa forma, cinco núcleos distintos de incidência do ICMS<sup>13</sup>.

O mesmo autor critica a fórmula adotada pela Carta Política de 1988, unindo impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), já que esta não consiste, sob o aspecto científico, a melhor técnica a ser adotada, e que, além disso, vem causando grandes confusões frequentemente, dispensando o mesmo tratamento jurídico a distintos fatos econômicos<sup>14</sup>.

Não obstante a classificação adotada pelo autor supracitado, far-se-á o uso de uma diversa, por razões didáticas, facilitando a visualização do objeto do presente trabalho. Assim, o aspecto material será dividido em: a) Circulação de mercadorias b) Prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual c) Serviços de Comunicação e d) Importação.

### **2.2.1 Circulação de mercadorias**

Ao iniciar a análise deste ICMS, é preciso entender que ele é, entre todos, o mais importante, já que arrecada uma grande quantia de dinheiro para os cofres públicos conforme dados disponibilizados pelo Ministério da Fazenda, chegando a somar uma média de R\$ 320 bilhões de reais por ano<sup>15</sup>.

bem como, consiste no núcleo material que compunha a hipótese de incidência do seu precursor, que deu origem ao ICMS atual.

A regra matriz da hipótese de incidência do ICMS sobre circulação de mercadorias encontra-se no art. 155, II da Constituição, como demonstrado. Pode-se constatar, portanto, que o legislador infraconstitucional deve se ater às “operações” que

---

<sup>13</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.40/41.

<sup>14</sup> *Ibidem*, p.41.

<sup>15</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda, 2014: disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/noticias/2013/outubro/icms-e-o-principal-imposto-do-pais-diz-secretario-executivo/?searchterm=arrecada%C3%A7%C3%A3o%20ICMS>>.

envolvam “circulação de mercadoria”, sob pena de estar se desvinculando da hipótese de incidência prescrita pelo constituinte.

Assim, tendo como regra básica de incidência a circulação de mercadorias, surgiu, na prática, a discussão em torno do tipo de circulação que o aspecto material abrange: a circulação *física* ou *jurídica*.

A *circulação física* é aquela de mais fácil compreensão e, como o próprio nome diz, ocorre quando há apenas a circulação da sua matéria, do seu corpo físico, não havendo, necessariamente, mudança de titularidade. É a mera mudança do local em que se encontra a mercadoria.

De outro modo, a *circulação jurídica* é aquela que contempla a mudança de titularidade da mercadoria, ou seja, há mudança sobre o direito de propriedade do produto, não necessariamente havendo circulação física.

Dessa maneira, a *circulação jurídica* promove uma modificação sobre a propriedade da mercadoria, ou seja, através de uma operação, há a modificação do sujeito que possui a sua titularidade, não importando se ela foi ou não transportada, se mudou ou não de lugar.

Segundo José Souto Maior Borges, a circulação alcançada pela materialidade do ICMS são aquelas resultantes de *operações*, e não a circulação em si. Assim sendo, uma coisa é a operação de que resulta a circulação de mercadoria, outra bem diferente é a circulação dela resultante<sup>16</sup>.

Verifica-se, então, que é a circulação jurídica que nasce de uma “operação”, ou seja, de um negócio jurídico que tem por objeto a mercadoria, figurando, em um polo da obrigação, o vendedor, e no outro, o comprador. Assim, é circulação que resulta de negócio jurídico.

Conclui-se, portanto, que pode haver circulação jurídica sem que haja circulação física, e vice-versa. Mas, qual hipótese estaria prevista pela hipótese do ICMS? A resposta não possui grande complexidade, já que a simples circulação física não acarreta necessariamente uma circulação jurídica, por assim dizer, uma mudança de titularidade.

---

<sup>16</sup> BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *In: Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, v.103, 1971, p.36.

Dessa maneira, quando da análise do imposto, este apenas incidirá sobre negócio jurídico que vise o lucro, ou seja, quando ocorrer a mudança de titularidade, a venda dessa mercadoria intuindo uma vantagem econômica. Dessa maneira, mostra-se desarrazoada a incidência de tal espécie de imposto sobre uma mera circulação física, como poderia ocorrer, por exemplo, dentro de diferentes sedes de uma mesma empresa.

Marcelo Viana Salomão lembra que se passaram quase trinta anos até que houvesse uma pacificação, no que tange a materialidade do ICMS, de que este apenas incidiria sobre operações, ou seja, negócios jurídicos, e não sobre mera circulação física, como pregavam muitos Estados<sup>17</sup>. Portanto, a circulação a que se refere o ICMS, é a circulação jurídica<sup>18</sup>.

Entrelaçado ao conceito de “circulação”, dentro da análise material do ICMS, está o conceito de mercadoria, que não pode passar despercebido. O imposto supra, abrange apenas a circulação de mercadorias, ou seja, aqueles bens que tem como finalidade estar sujeitos à mercancia. É preciso, neste ponto, atentar para não confundir o conceito de *bens* com o de *mercadoria*. Estas fazem parte de apenas uma espécie do amplo conceito de *bens*, ou seja, são aqueles que serão postos à venda ou que farão parte de alguma transação comercial, sempre visando o lucro ou alguma vantagem financeira<sup>19</sup>.

Desta maneira, é possível afirmar que a circulação que compõe hipótese de incidência do ICMS é apenas a de mercadorias, conceito que está intimamente entrelaçado com o de lucro, pois, não há que se pensar em exercer uma atividade empresária sem visar lucro, e nessa atividade, necessariamente, tratando-se de venda de produtos, aqueles bens serão incluídos na espécie *mercadorias*, pois estarão, logicamente, voltados à mercancia.

---

<sup>17</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS na importação após a emenda constitucional n°33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.144.

<sup>18</sup> Ementa: - Imposto sobre circulação de mercadorias - Deslocamento de coisas - Incidência - Artigo 23, inciso II, da Constituição Federal anterior. O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão "operações", bem como a designação do imposto, no que consagra o vocábulo "mercadoria", são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e este não ocorre quando o produtor simplesmente movimentar frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n° 131941 - AgR/SP. Segunda Turma, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em: 09/04/1991).

<sup>19</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.48/49.

Ainda o mesmo autor afirma que a Constituição Federal, por ter optado pelo termo *mercadoria*, só abrangeria na hipótese de incidência deste imposto, as pessoas que exercessem tal atividade, ou seja, que lidassem com as mercadorias visando o lucro. Devido a isso, apenas compunham como sujeitos passivos os industriais, comerciantes e produtores<sup>20</sup>.

Da mesma forma pensa Leandro Paulsen, ao sustentar que o ICMS incide sobre os negócios jurídicos relativos à circulação de mercadorias, ou seja, em operações mercantis, e não sobre quaisquer mercadorias ou circulação<sup>21</sup>.

Também Aliomar Baleeiro, quando ensina que somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação de mercadoria, como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso, a ênfase da Constituição na expressão operações de circulação de mercadorias. O ICMS não incide sobre mera saída ou circulação física que não configure real mudança de titularidade do domínio<sup>22</sup>.

Pode-se entender, após as considerações realizadas, que a materialidade do ICMS circulação de mercadorias possui elementos intrinsecamente interligados, de maneira que a compreensão de um leva, de forma lógica, à compreensão do outro. Nesse mesmo espírito Hugo de Brito leciona que é inútil compreender o significado de um elemento, desligando-se da expressão *relativas à circulação de mercadorias*. Assim, a interpretação da norma que outorga competência tributaria aos Estados, bem como daquela presente em Lei Complementar que a delimita, não pode de modo algum prescindir dos elementos sistêmico e contextual<sup>23</sup>.

Pode-se depreender, com isto, que os elementos da materialidade do ICMS estão entrelaçados, intimamente interligados, de modo que realizar a modificação em um dos elementos que compõem a sua materialidade provoca, de forma reflexa, o comprometimento de outro, e, por consequência, de toda a materialidade do imposto.

---

<sup>20</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS na importação após a emenda constitucional nº33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.144.

<sup>21</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 217.

<sup>22</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.539.

<sup>23</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 2009, p.24.

Tem-se, desta forma, que cada elemento material do ICMS colabora com a formação da sua identidade. De outro modo, quando há descaracterização de um deles, a sua incidência será inviável.

### **2.2.2 Prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual**

Como já referido anteriormente, soma-se ao aspecto material originário aludido anteriormente alguns outros, que foram incluídos ao longo do tempo. Em 1987, com o advento da Assembléia Nacional Constituinte, e as pressões exercidas pelos estados-membros da federação, que ansiavam cada vez mais por autonomia e independência financeiras, em detrimento da opinião juristas nacionais, surge o “ICM + 2 serviços = ICMS”, sendo estes os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e os serviços de comunicação<sup>24</sup>.

Segundo Sacha Calmon, a idéia, à época, era fazer com que o antigo ICM englobasse o Imposto sobre Serviços municipal e o antigo imposto federal sobre serviços de transporte (ISTR), no que tange as incidências ligadas aos serviços de transporte e de comunicação, com a manutenção do ISS municipal, passando a dar a eles um tratamento uniforme, a partir do princípio da não-cumulatividade<sup>25</sup>.

Assim, o ICMS também pode incidir sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, conforme o já citado artigo 155 da Constituição Federal sendo, nesse caso, o fato gerador a prestação dos referidos serviços.

Com relação a este aspecto, é interessante frisar que o legislador constituinte excepcionou a norma constitucional, em relação ao transporte interestadual, que impede a criação de barreiras alfandegárias que venham a limitar o tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, conforme art. 150, V da Carta Magna<sup>26</sup>.

---

<sup>24</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.312.

<sup>25</sup> *Ibidem*, p.313.

<sup>26</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos

Segundo Carraza, dessa maneira, impede que o ICMS venha a ser cobrado na origem e no destino da mercadoria, exatamente para que os contribuintes concorram em igualdade de condições, evitando que por meio desta modalidade de ICMS sejam estabelecidas políticas fiscais retaliativas entre as unidades federadas, efetivando o disposto no art. 152 da Constituição Federal<sup>27</sup>, veiculando o princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens e serviços, bem como o do tratamento tributário isonômico a todas as pessoas, de forma que o território nacional consiste em uma só unidade econômica<sup>28</sup>.

Tendo como base essas premissas, segundo José Eduardo Soares de Melo, a materialidade desta modalidade de ICMS recai sobre os serviços de transporte prestados em regime de direito privado (por particulares, empresas privadas, públicas, ou sociedade de economia mista), que não se confundem com os serviços públicos que são submetidos a um regime jurídico diverso<sup>29</sup>.

Esse transporte pode se dar de diversas maneiras, pela via ferroviária, rodoviária, táxi aéreo, etc., constituindo hipótese de incidência da obrigação tributária a efetiva prestação dos serviços, de forma onerosa, seja qual for a via, de pessoas, bens, mercadorias e valores; ou ato final do transporte iniciado no exterior, no caso de serviço prestado no exterior, ou cuja prestação tenha início fora do território nacional<sup>30</sup>.

É preciso frisar que a prestação de serviços de transporte que não ultrapasse o limite territorial do município, ou seja, que ocorre dentro dele, não se sujeita à incidência do ICMS, mas, sim, à cobrança do imposto sobre serviços, de competência municipal.

Também é importante salientar, segundo o supracitado autor, que só se pode falar em “prestação de serviço” se existirem duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas na

---

interessadas ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

<sup>27</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

<sup>28</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.203/204.

<sup>29</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p.222.

<sup>30</sup> *Ibidem*, p.222/223.

qualidade de tomador do serviço e de prestador, sendo inviável cogitar a prestação de serviço para si mesmo<sup>31</sup>.

Concluídas as ressalvas necessárias, pode-se constatar, então, que a hipótese de incidência desta modalidade de ICMS se dá com a efetiva prestação onerosa dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual.

### 2.2.3 Prestação de serviços de comunicação

O ICMS conforme disposto no art. 155, II, da CF<sup>32</sup>, também pode incidir sobre a prestação de serviços de comunicação, ainda que estas tenham sido iniciadas no exterior, é o que se chama de “ICMS comunicação”.

Da mesma forma, segundo Carraza, é preciso atentar para o fato de que este ICMS não alcança a comunicação pura e simples, propriamente dita, mas sim a prestação de serviços de comunicação, de forma onerosa. Portanto, é essencial para fins tributários que exista a formação de um contrato oneroso de prestação de serviços<sup>33</sup>.

Partindo dessa premissa, é preciso compreender que os significados aduzidos ao termo “comunicação” pelos diversos campos da ciência não possuem relevância, mas, sim, apenas o sentido jurídico que lhe é emprestado<sup>34</sup>, ou seja, só possuirá valor jurídico para fins de tributação através de ICMS a comunicação que for fruto de um contrato oneroso de prestação de serviço.

Isso deflagra ainda mais o fato do ICMS comunicação ser de fato um imposto sobre prestação de serviço, já que o fato gerador consiste na própria prestação do serviço de comunicação, que decorre, necessariamente, de um contrato de prestação oneroso.

À vista disso, prestar a título oneroso serviços de comunicação é, segundo o mesmo autor, realizar mediante contraprestação econômica, um esforço pessoal

---

<sup>31</sup> MELO, José Soares de. **ICMS: Teoria e prática**, 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p.130.

<sup>32</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 155, 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.

<sup>33</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.226.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p.223.

efetivando a troca de informações entre um emissor e um receptor perfeitamente identificados<sup>35</sup>.

José Eduardo Soares de Melo, por outro ângulo, afirma que o conceito de comunicação constitui aspecto fundamental para determinar a materialidade desta modalidade tributária, apresentando um significado comum, que abrange: 1. Ato ou efeito de comunicar-se; 2. Ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens por meio de método e/ou processos convencionados, por linguagem falada ou escrita, ou por símbolos; 3. Transmissão de informação e um ponto a outro por meio de sinais em fios, ou ondas eletromagnéticas; 4. Transmissão de mensagens entre uma fonte e um destinatário<sup>36</sup>.

Todavia, ambos os autores convergem ao entender que esta modalidade tributária do ICMS só pode surgir da execução de uma obrigação de fazer, quando, em razão de um negócio jurídico firmado entre particulares, sob regime de direito privado, forem prestados serviços de comunicação. Depende, desse modo, de um esforço pessoal em favor de terceiros, com finalidade lucrativa<sup>37</sup>.

Dessarte, é preciso tomar cuidado para não confundir: não é a realização do contrato oneroso de prestação de serviços que enseja a cobrança do referido tributo, mas sim a efetiva prestação do serviço de comunicação. Assim, é possível afirmar, segundo Carraza, que enquanto não se efetivar, no mundo real (fenomênico), a prestação de serviço de comunicação, não haverá fato imponible, fato gerador, impossibilitando a cobrança.

Frente a isto, percebe-se que o imposto incide quando há efetiva prestação do serviço, quando há o esforço pessoal que viabiliza a supracitada troca de informações, com finalidade lucrativa, não bastando a mera realização do contrato de prestação de serviço.

#### **2.2.4 Importação**

---

<sup>35</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.229.

<sup>36</sup> MELO, José Soares de. **ICMS: Teoria e prática**, 11 ed., São Paulo: Dialética, 2009, p.138/139.

<sup>37</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op.cit.*, p.227.

É preciso atentar que muitos autores encaixam o ICMS importação, quando realizam a classificação quanto à sua materialidade, em ICMS operações mercantis, ou ICMS circulação de mercadorias, entendendo-o como subespécie. Isso demonstra como esta categoria se aproxima do primeiro aspecto material tratado no tópico 2.2.1, ou seja, o ICMS circulação de mercadorias, bem como, distancia-se das outras modalidades que constituem prestações de serviços, o que se pode depreender inclusive da sua análise histórica, situada no tópico 2.1.

Isso ocorre pelo fato da Constituição de 1988 prever, em sua redação originária, no final do inciso II, a possibilidade da sua incidência de forma conjunta, quando dispõe: “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”.

Entretanto, neste trabalho, apesar da sua relação de proximidade com o aspecto material da “operação de circulação”, a sua análise será feita em separado, por razões didáticas, como já explicado anteriormente.

Conforme o disposto no tópico 2.1 deste trabalho, em relação à evolução do ICMS e as principais modificações pelas quais passou, a Emenda Constitucional n.33 de 2001 conferiu a seguinte redação ao art. 155, §2º, IX, “a”, para fazer incidir o ICMS:

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.

Há, portanto, com o advento da Emenda n. 33/2001, modificação no texto constitucional, que passou a prever a incidência do ICMS na importação de mercadoria, como é conhecido atualmente, em sua estrutura, que é chamado de ICMS importação.

Tal modificação instituída pela Emenda referida objetivou, segundo José Eduardo Soares de Melo, abranger todas as espécies de importação, tendo em vista que o texto que o antecedia era circunscrito apenas à importação de mercadoria e bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, tendo sido suprimido, dando

lugar a um novo preceito que desconsidera a finalidade da mercadoria ou bem<sup>38</sup>. Tal modificação, que exclui este critério de finalidade acaba repercutindo negativamente em diversos aspectos, que serão tratados adiante, no capítulo 4.

Assim sendo, o imposto será exigido sem levar em conta a destinação da coisa importada, o *animus* do sujeito que pratica o ato. Deverá incidir, conforme a nova previsão, até para os sujeitos que não realizam atividade de comércio com frequência e que não se classificam como “contribuintes” do imposto<sup>39</sup>.

Ou seja, a norma constitucional editada prevê incidência do ICMS sobre a entrada do produto no território nacional, sendo o ato de “importar” o aspecto material da hipótese de incidência. Esse é o aspecto material desta modalidade, que o caracteriza e o individualiza entre as demais categorias do ICMS.

### 2.3 ASPECTO PESSOAL

Seguindo com o estudo, passa-se à análise do seu aspecto pessoal, sendo necessário, preliminarmente, fazer uma ressalva: a partir deste ponto, o foco deste trabalho será apenas sobre o ICMS importação, visando efetivamente delimitar o corte do tema.

O aspecto pessoal do tributo, segundo Ataliba, é a qualidade inerente à hipótese de incidência que estabelece quem são os sujeitos da obrigação tributária. Existe, portanto, verdadeira conexão (relação fática) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão sujeitos ativo e passivo da obrigação, em virtude do fato imponível e por força de lei<sup>40</sup>.

Em relação ao tributo em análise, é preciso verificar dentre as diversas situações que figuram no dia a dia, quem será o sujeito ativo, passivo, ou responsável, já que o ICMS possui sistemática um pouco mais complexa devido à sua estrutura, que é guiada pelo princípio da não-cumulatividade. Disso, mais à frente, o tópico 3.3 se encarregará.

---

<sup>38</sup> MELO, José Soares de. **ICMS: Teoria e prática**, 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p.51.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p.52.

<sup>40</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.80.

Sobre o sujeito ativo, Carraza afirma que a Lei Complementar 87/96 estabeleceu de forma correta que o ICMS importação será devido ao Estado onde ocorre a entrada física da mercadoria, mesmo que seja de forma temporária<sup>41</sup>.

Assim, em relação ao Sujeito ativo, de acordo com a referida Lei Complementar, que prevê em seu art. 11, inciso I, alínea “d”<sup>42</sup>, em se tratando de mercadoria importada do exterior, o ICMS será devido ao Estado do estabelecimento onde ocorrer a entrada física. Ou seja, o sujeito ativo nesse caso será o Estado membro onde for realizado o desembaraço aduaneiro. Em contrapartida, a alínea “e”<sup>43</sup> do mesmo inciso, dispõe que o imposto será devido ao Estado de domicílio do adquirente, quando não estabelecido. É dizer, o ICMS nesta última hipótese será devido ao Estado onde estiver situado o destinatário da mercadoria.

É possível visualizar, quando da análise dos dispositivos presentes na Lei Complementar 87/96, que estes não impedem a cobrança do ICMS no desembaraço alfandegário, disposto no artigo 12<sup>44</sup> desta Lei, através da cobrança pela entrada física ocorrida no Estado na qual ocorreu a operação, bem como a cobrança pelo Estado em que se situa o destinatário final, deixando verdadeira dúvida quanto à determinação do sujeito ativo.

Sobre tal dúvida, a doutrina se divide, já que a importação de mercadorias pode se dar de diversas maneiras, tendo em vista as diversas possibilidades de formas de operar as importações, como por exemplo: uma empresa realiza a importação de mercadoria no Estado da Bahia, mas possui sede no Estado do Rio de Janeiro, e a mercadoria em questão terá como destinatário direto e final pessoa física ou jurídica situada no Estado do Espírito Santo.

Daí surgem as dúvidas: o sujeito ativo para cobrança será o Estado onde foi realizada a entrada física da mercadoria (Estado da Bahia), o Estado onde é situada

---

<sup>41</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.68.

<sup>42</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996: 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;

<sup>43</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996: Art. 11. e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;

<sup>44</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996: Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; § 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

a sede do importador da mercadoria (Estado do Rio de Janeiro), ou o Estado onde se localiza o destinatário final da mercadoria importada (Estado do Espírito Santo)?

Primeiro, é preciso pontuar que o artigo 155, §2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição não estabelece regra definida, já que apenas menciona: “cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;” assim, não faz menção a “destinatário final”, apenas destinatário. Tanto é que a supramencionada Lei Complementar 87/96 teve flexibilidade, mas também não fixou uma regra clara.

Quando da análise do artigo supra, questiona-se: tal dispositivo constitucional determina tanto o aspecto pessoal quanto o temporal do fato gerador do ICMS importação? Ou apenas determina o aspecto temporal?

O Supremo Tribunal Federal se debruçou sobre este questionamento, e se posicionou no sentido de que, em meio a algumas divergências, restringe-se a determinar o momento do fato gerador, ou seja, o aspecto temporal deste, não o sujeito ativo da obrigação tributária, que é elemento do aspecto pessoal.

Acrescenta, sobre isto, o Min. Cezar Peluso, através do julgamento do Recurso Extraordinário n. 268.586-1 – SP, tendo como Relator o Min. Marco Aurélio, que o artigo em discussão deve ser interpretado em consonância com o inciso II, do caput do art. 155, o qual outorga competência ao Estado para instituir o ICMS na importação. Assim, o destinatário da mercadoria é quem figura como contraente do negócio jurídico que dá origem à operação material de importação seja de forma direta ou indireta<sup>45</sup>.

Nesse raciocínio, firma o entendimento de que, em relação à sua incidência, devem-se discernir ao menos duas hipóteses diferentes: a) o importador será o próprio destinatário da importação, pois, como sujeito do negócio jurídico, adquire o bem para uso próprio ou para revenda; e b) o importador é contratado, mediante outro negócio jurídico celebrado, seja como prestador de serviço, *trading*, etc., apenas para intermediar e facilitar a realização do negócio jurídico de compra e venda entre o adquirente e o vendedor, estabelecido no estrangeiro<sup>46</sup>.

---

<sup>45</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 268.586-1 – SP, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.05.2005.

<sup>46</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 268.586-1 – SP, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.05.2005.

Para ambas as hipóteses, segundo o Supremo, o local do desembaraço não tem relevância alguma para efeito de identificação do sujeito ativo da obrigação tributária, mas apenas para determinação do aspecto temporal da regra matriz de incidência<sup>47</sup>.

Apesar da previsão constitucional, que é vaga, a vertente adotada pelo Supremo Tribunal Federal é consoante ao que ela propõe, pois apenas utiliza o termo “destinatário”. Assim, não deve haver a vinculação entre os aspectos pessoal e temporal. Sobre este último, o próximo tópico se encarregará.

Voltando ao primeiro exemplo, pode-se concluir que mesmo tendo sido realizada a importação, a entrada física no Estado da Bahia, e possuir a empresa sede no Estado do Rio de Janeiro, o sujeito ativo para a cobrança do imposto será o Estado do Espírito Santo, onde se localiza o destinatário final da mercadoria.

Em relação ao sujeito passivo da relação tributária, a discussão ganha uma amplitude ainda maior.

O sujeito passivo da obrigação tributária, segundo Paulo Lucena de Menezes, pode ser identificado como aquele que é compelido a cumprir com o dever tributário, que pode consistir no pagamento de tributo (obrigação principal) ou também no cumprimento de outros deveres, de natureza diversa (obrigação acessória)<sup>48</sup>.

Tal conceito divide-se, de acordo com o mesmo autor, em: sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto. O primeiro, como o próprio nome diz, caracteriza-se por possuir uma relação direta e pessoal com o aspecto material da hipótese de incidência. Ou seja, é a pessoa física ou jurídica que de forma voluntária concretiza o fato gerador da norma tributária e que, em tese, detêm a capacidade contributiva para arcar com o débito<sup>49</sup>.

Já o sujeito passivo indireto responde por obrigação de terceiros, possuindo um vínculo reflexo e mediato com o fato gerador. Nessa hipótese, o dever nasce em função da atuação do sujeito passivo direto (contribuinte), mas, por força de lei, é

---

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 268.586-1 – SP, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.05.2005.

<sup>48</sup> MENEZES, Paulo Lucena de. ICMS: Sujeição Passiva. *In*: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 789.

<sup>49</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

suportada por outra pessoa (responsável), que com aquele mantém uma relação jurídica estabelecida por lei<sup>50</sup>.

O próprio Código Tributário Nacional define, nos artigos 121, I e II<sup>51</sup>, os dois tipos de sujeito passivo da obrigação principal, sendo contribuinte quando possui uma relação direta com o fato gerador, e responsável quando não for contribuinte e a sua obrigação tributária decorrer de lei.

A respeito disso, o aspecto material do ICMS importação não possui grandes obscuridades, por conta de não haver, primeiro, uma cadeia de circulação e segundo, pela própria Constituição prever a tributação do ato de importar sem que haja qualquer tipo de substituição ou responsável.

Assim, considerando que o exportador é pessoa jurídica estrangeira, estando livre de qualquer encargo cobrado pelo Estado Brasileiro, como também a aplicação da inversão da regra geral de competência do ICMS, consagrando a teoria do destino, o sujeito passivo será a pessoa física ou jurídica, segundo a Constituição atual, que promova a importação do bem ou mercadoria.

Seguindo com a análise, o sujeito passivo da modalidade do ICMS importação, levando em conta as ponderações já realizadas neste tópico e as diversas formas através das quais podem se dar a importação de mercadorias, é preciso considerar que elas podem ser feitas: a) de forma direta; b) por encomenda e c) por conta e ordem.

Se realizada de forma direta pelo adquirente final da mercadoria ou bem, não surgem maiores dúvidas, pois o próprio realiza o processo de desembaraço, a importação, figurando no polo passivo da relação jurídica tributária.

De outra maneira, quando a importação é feita *por encomenda e por conta e ordem*, a operação adquire um pouco mais de complexidade, em razão de haver mais um sujeito na relação: a *trading*.

---

<sup>50</sup> MENEZES, Paulo Lucena de. ICMS: Sujeição Passiva. In: Martins, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 790.

<sup>51</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966: Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

*Trading* é o nome que se dá às empresas que tem como finalidade a exploração da importação como atividade empresarial principal, ficando responsável pela realização de todas as diligências necessárias para a efetivação da entrada regular da mercadoria em território nacional. Isto posto, cumpre-se analisar as duas formas supracitadas de importação feitas por meio destas.

A importação feita *por encomenda* é, segundo Carraza, aquela em que uma empresa (encomendante) contrata a *trading* para que esta realize, com os seus próprios recursos, a compra e a respectiva importação da mercadoria, comprometendo-se logo após, a vendê-la para a empresa encomendante<sup>52</sup>.

Esta forma de operar a importação acaba criando um afastamento entre o adquirente final da mercadoria que nesse caso é a encomendante, e a empresa exportadora, pois não há uma relação jurídica direta estabelecida entre elas.

De outro lado, ainda segundo Carraza, a importação também pode ser realizada *por conta e ordem*, quando a *trading* não assume obrigações contratuais diretamente com a empresa estrangeira, mas sim com a encomendante, de maneira que a empresa contratada por esta para realizar a importação não utiliza recursos próprios, nem efetua ou recebe qualquer pagamento com a exportadora<sup>53</sup>.

Pois bem. Se a operação de importação é realizada *por conta e ordem*, o sujeito passivo para cobrança do referido imposto será o destinatário final da mercadoria, haja vista que este já está definido, e não há operação posterior realizada pela *trading*. Na importação feita *por encomenda*, são realizadas duas operações jurídicas, uma de importação, pela empresa que explora esta atividade, que adquire a mercadoria e, em seguida, a venda deste produto para o contratante. Neste tipo de operação, o sujeito passivo será a *trade company*, de modo que poderá se creditar da quantia paga e repassá-lo no valor da mercadoria.

Com isto, verifica-se que para fins de determinação da incidência do ICMS importação, de acordo com a Constituição, através de operação via *trade company*, a dinâmica da operação determina quem é o adquirente da mercadoria, o que passa a determinar sujeito passivo da obrigação tributária.

---

<sup>52</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.84.

<sup>53</sup> *Ibidem*, p.85.

## 2.4 ASPECTO TEMPORAL

O aspecto temporal do tributo consiste, segundo Ataliba, na indicação que se encontra prevista na hipótese de incidência, do momento em que se considera ocorrido o fato imponible, dando origem à obrigação tributária. É, portanto, o aspecto que define de forma explícita ou implícita o momento em que se deve considerar como ocorrido o fato gerador do tributo<sup>54</sup>.

É, por assim dizer, o aspecto cronológico legal que indica quando foi consumado o fato imponible que fará nascer a relação tributária. Conforme Marcelo Viana Salomão, o legislador infraconstitucional pode, de forma discricionária, optar por uma data determinada, como faz em relação aos impostos que incidem sobre a propriedade, bem como sobre um fato determinável no tempo, como foi feito com o ICMS<sup>55</sup>.

Por sua vez, Edvaldo Brito afirma que o elemento temporal consiste no momento em que é realizado, de forma total, o fato. É o instante em que se completa, dentro das circunstâncias em que foi criado, o evento material eleito. A fixação desse termo é de suma importância, uma vez que, ele é quem marca o nascimento da obrigação, isto é, o vínculo entre sujeito ativo e passivo na linha do cumprimento da prestação<sup>56</sup>.

Segundo Salomão, apesar de ter havido esta eleição, não existe óbice para a sua modificação, nem mesmo na Constituição<sup>57</sup>.

Embasado em tal premissa, o aspecto temporal do ICMS que incide sobre a importação constitui verdadeira exceção à regra geral do aspecto temporal, em relação às outras modalidades de ICMS, havendo, segundo Carraza, uma inversão em sua diretriz: o ICMS importação será cobrado no local onde ocorreu a entrada da mercadoria do exterior<sup>58</sup>.

---

<sup>54</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.94.

<sup>55</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p.39.

<sup>56</sup> BRITO, Edvaldo. Problemas Jurídicos Atuais do ICMS. *In*: Rocha, Valdir de. (Coord.). **O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 91.

<sup>57</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. *Op.cit., loc.cit.*

<sup>58</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.66.

Assim é que, a Lei Complementar 87/96 prevê em seu artigo 12, IX<sup>59</sup>, o marco temporal de ocorrência do fato gerador desta modalidade tributária, que consiste no desembaraço aduaneiro da mercadoria proveniente de território estrangeiro.

Assim, o momento eleito pelo aspecto temporal do referido imposto é aquele em que ocorre o desembaraço aduaneiro da mercadoria, ou seja, ato que representa a entrada física da mercadoria ou bem no país. Sem muitas discussões, nessa lógica vem sendo o entendimento do Supremo Tribunal Federal<sup>60</sup>.

Tanto é que o próprio Supremo editou a súmula n. 661, que preconiza: “Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”.

Pode-se entender como desembaraço aduaneiro, segundo Ashikaga, como o último ato do procedimento administrativo de despacho aduaneiro de importação de mercadoria, a sua parte final. Entretanto, é preciso atentar para não confundi-lo com o momento do registro da Declaração de Importação no Sistema Integrado de Comercio Exterior (SISCOMEX), que é o ponto de partida do despacho aduaneiro<sup>61</sup>.

Tal ato é definido pelo Decreto de nº 6.759/2009, que regula a administração das atividades aduaneiras, a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior, em seu artigo 571, sendo “o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira”.

Desta maneira, após o procedimento de conferência da mercadoria ou bem, que deve atender a diversos requisitos estabelecidos, mas que não consiste em objeto deste estudo, proceder-se-á o desembaraço, que foi escolhido, como mencionado

---

<sup>59</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996: Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

<sup>60</sup> “AGRAVO DE INSTRUMENTO - ICMS - MERCADORIAS IMPORTADAS - FATO GERADOR - DESEMBARAÇO ADUANEIRO - CF, ART. 155, § 2º, IX, a - RECURSO IMPROVIDO . - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em tema de importação, reconhece que o fato gerador pertinente ao ICMS concretiza-se no momento da entrada, no Brasil, da mercadoria importada, revelando-se legítima a cobrança desse imposto estadual, quando da efetivação do ato de desembaraço aduaneiro. [...]” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Agravo de Instrumento – AgR nº 299800-PE, Segunda Turma, Relator: Celso de Mello, Data de Julgamento: 18/06/2002, Data de Publicação: DJ 18-10-2002). Ainda: “ICMS: APLICAÇÃO DA SUMULA 661: Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 268001-PE, Primeira Turma, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Data de Julgamento: 26/04/2005, Data de Publicação: DJ 13-05-2005).

<sup>61</sup> ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação na importação e na exportação**. 5. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009, p.113.

acima, a ser o marco temporal para o surgimento da obrigação tributária deste imposto.

De outra maneira, é preciso atentar para o fato de que, em algumas situações, a entrega da mercadoria pode ser realizada antes do desembaraço aduaneiro, nas hipóteses previstas na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680 de 2006, em seu art. 47, atingindo o destinatário antes da ocorrência do procedimento que consubstancia o aspecto temporal.

Entretanto, tal possibilidade não acarreta maiores dificuldades, já que nesses casos de entrega antecipada, se houver exigência fiscal pendente, no prazo de 5 (cinco) dias úteis, esta obrigação será formalizada em termo próprio e, depois da ciência deste pelo importador da mercadoria, a declaração de importação será desembaraçada<sup>62</sup>.

Dessarte, o aspecto temporal do ICMS importação não suscita maiores dúvidas, dado que foi consolidado através de Lei Complementar e entendimento jurisprudencial sumulado, consistindo no momento em que ocorre o desembaraço aduaneiro da mercadoria.

## 2.5 ASPECTO ESPACIAL

Os estudos dos aspectos material e temporal desta modalidade tributária apresentaram-se muito conectados. Com o aspecto espacial não será diferente.

Este consiste, segundo Ataliba, na indicação de circunstâncias de lugar presentes na hipótese de incidência da norma tributária, seja de forma explícita ou implícita<sup>63</sup>.

Segundo o mesmo autor, a hipótese de incidência vai qualificar um fato determinado que quando realizado, originará o nascimento de uma obrigação, se realizado ou

---

<sup>62</sup> BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680, de 2 de outubro de 2006: Art. 50. Parágrafo único. Nos casos de entrega antecipada da carga, havendo exigência fiscal não atendida no prazo de 5 (cinco) dias úteis, esta será formalizada em termo próprio e, depois da ciência deste pelo importador, a DI será desembaraçada. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.356, de 3 de maio de 2013).

<sup>63</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.104.

simplesmente ocorrido no âmbito territorial de validade de Lei, ou seja, na área em que haja competência do legislador tributário<sup>64</sup>.

No que diz respeito ao ICMS importação, já sabendo que se trata de um imposto de competência estadual, é possível concluir que o aspecto espacial será o território do Estado-membro onde ocorrer o desembaraço aduaneiro da mercadoria estrangeira. Assim, pode-se perceber que o aspecto espacial do ICMS importação encontra-se desvinculado com o a determinação do seu sujeito ativo (tratado no tópico 2.3, acima), não devendo haver confusão.

## 2.6 ASPECTO QUANTITATIVO

Já analisados os aspectos material, pessoal e espacial nos capítulos anteriores, com a determinação dos fatos eleitos pelo legislador que dão origem ao nascimento da obrigação tributária, é preciso agora adentrar no estudo do critério quantitativo do ICMS importação, analisando a base de cálculo e a alíquota, fatores que irão determinar, no caso concreto, o valor a ser pago pelo contribuinte.

Este valor será quantificado de acordo com a valoração de duas grandezas: a base de cálculo e a alíquota, ambas já previstas e determinadas por Lei.

Preliminarmente, conforme Ataliba, é válido frisar que a base de cálculo é estudada como um componente do aspecto material, sendo um aspecto inerentemente relacionado com este. A alíquota, por sua vez, consiste, segundo Ataliba, em um termo do mandamento da norma tributária, ou seja, não é estudada dentro do aspecto material, mas sim na sua parte mandamental, incidindo se houver consumação do fato imponible, que faz nascer a obrigação tributária concreta<sup>65</sup>.

Inicialmente, a base de cálculo ou base imponible constitui, segundo o autor, em um atributo do aspecto material da hipótese de incidência do imposto, que é mensurável

---

<sup>64</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.104.

<sup>65</sup> *Ibidem*, p.113.

de algum modo, seja por meio de peso, volume, comprimento, valor, preço, custo, perímetro, superfície, etc.<sup>66</sup>.

É dizer, portanto, que consiste em uma característica passível de contagem, avaliação, compreendida no aspecto material da hipótese de incidência do tributo, com a finalidade de fixar o critério de determinação do valor da obrigação<sup>67</sup>.

O autor Clésio Chiesa assinala, sobre o tema, que o tipo tributário é definido através do binômio: hipótese de incidência/base de cálculo (artigo 145, §1º c/c o artigo 154, I, CF – princípio da capacidade contributiva). Dessa maneira, para que se possa exigir tributo de forma legítima, é necessário que haja uma relação lógica entre a hipótese de incidência e a base de cálculo. O legislador deve, portanto, sempre eleger como base e cálculo uma grandeza inerente ao critério material do imposto<sup>68</sup>.

Partindo dessa premissa, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza afirma que no caso do ICMS, em se tratando de espécie tributária de imposto, a base de cálculo será prevista por meio de Lei Complementar, conforme dispõe o art. 146, III, a<sup>69</sup>, da Constituição Federal<sup>70</sup>.

Assim, em relação ao ICMS importação, incidirá sobre a aquisição do bem de procedência externa, proveniente de outro país, devendo ser calculado tendo como base o valor do bem ou mercadoria importada, ou seja, possuirá como base de cálculo o valor do próprio bem ou mercadoria importada ou o valor do serviço prestado, bem como os outros valores que recaírem sobre este, como impostos, taxas e encargos.

É o que preconiza o art. 13, V, da Lei Complementar 87/96<sup>71</sup>, de modo que o valor devido na operação a título de ICMS terá como base de cálculo a soma do valor da

---

<sup>66</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.109.

<sup>67</sup> *Ibidem*, p.108.

<sup>68</sup> CHIESA, Clésio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.29.

<sup>69</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 146. Cabe à lei complementar: 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.

<sup>70</sup> SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. **ICMS – Base de Cálculo e Alíquota**. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

<sup>71</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996: 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)

mercadoria que é adquirida, o imposto de importação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operação de câmbio e quaisquer outras despesas como taxas, encargos e contribuições.

Contra isto, José Eduardo Soares de Melo sustenta que não existe qualquer respaldo jurídico para considerar os tributos, despesas aduaneiras e encargos acima mencionados no cálculo do ICMS. O imposto deveria ser calculado sobre o valor da operação mercantil, englobando apenas o preço da mercadoria, sendo inaceitável a inclusão de valores agregados no referido cálculo<sup>72</sup>.

Não obstante, a grandeza que irá compor o cálculo conjuntamente à alíquota para chegar ao valor devido, será a soma do valor da mercadoria com todos os outros custos que recaírem sobre ele, como impostos, taxas, encargos e contribuições, compondo assim, a sua base de cálculo.

Em relação à alíquota, Ataliba afirma que a sua própria nomenclatura já traduz uma idéia a ela inerente: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato impositivo que o Estado se atribui, mediante lei tributária<sup>73</sup>.

Sobre o tema, Paulo de Barros aduz que, analisando a base de cálculo pode-se reunir extenso material acerca do seu fenômeno de imposição, mas, quando do estudo da alíquota, pouco mais se colhe que um componente aritmético que determinará o *quantum* a ser pago na obrigação<sup>74</sup>.

Entretanto, acrescenta que é através da sua quantificação, como elemento compositor, ao lado da base de cálculo, seja pela sua manutenção constante ou por fazê-la progredir continuamente ou por degraus, é que o legislador se esforça para assegurar o princípio da igualdade tributária. Da mesma forma, é através da sua limitação que evita a produção de efeito confiscatório. Assim, ao manipular o sistema de alíquota do tributo, implementa as suas intenções extrafiscais ou até mesmo, pratica uma das modalidades de isenção, quando há sua redução à zero<sup>75</sup>.

---

imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

<sup>72</sup> MELO, José Soares de. **ICMS: Teoria e prática**, 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p.254.

<sup>73</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.114.

<sup>74</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.327

<sup>75</sup> *Ibidem*, p.328/329.

Carraza, em seu turno, assevera que a alíquota é o critério legal, geralmente expresso em porcentagem, que, ao lado da base de cálculo, permite definir a quantia que será devida. A alíquota pode variar, inclusive, em um mesmo tributo, de forma progressiva, sem, entretanto, dar-lhe feições confiscatórias (art. 150, IV, da CF). Além do mais, deverá também tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da CF<sup>76</sup>.

É preciso pontuar que o artigo 155, §2º, V, “a” e “b”, da CF, estabelece, apesar de ser imposto de competência estadual, a possibilidade de o Senado estabelecer alíquotas mínimas e máximas para as operações internas<sup>77</sup>, com o intuito de evitar a guerra fiscal e dirimir conflitos.

Assim, tendo em conta que o ICMS importação é de competência estadual, as alíquotas que recairão sobre a base de cálculo da operação serão determinadas por cada Estado federado, através de Lei ordinária. Assim, não há como fixar um valor único, já que a alíquota vai depender de Estado para Estado.

### **3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR APLICADAS À ANÁLISE DO ICMS IMPORTAÇÃO**

Neste capítulo serão enfrentadas algumas limitações ao exercício da competência tributária, tanto no âmbito infraconstitucional como também em nível constitucional.

---

<sup>76</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.99.

<sup>77</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 155, §2º, 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.

Entretanto, o estudo irá se restringir a apenas algumas destas limitações, dando um foco maior para as que possuem elevada importância para o exame da constitucionalidade do ICMS importação. Serão estas premissas que permitirão uma análise posterior acerca do tema.

### 3.1 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Neste tópico, será feita a análise das limitações ao poder de tributar em relação ao ICMS importação, o qual se iniciará com o princípio da isonomia tributária, partindo de uma análise do seu conteúdo, até a sua relação com o tema abordado.

Celso Antônio Bandeira de Mello, acerca disto, esclarece que a Lei não deve ser origem de privilégios nem perseguições, mas, sim, um aparelho regulador da vida social, visando dar um tratamento equitativo a todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico emanado do princípio da isonomia e juridicizado pelas constituições em geral<sup>78</sup>.

O princípio da isonomia está previsto no art. 5º, caput<sup>79</sup>, e preceitua que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Consiste, segundo José Afonso da Silva, na marca, característica fundamental da democracia<sup>80</sup>. É, portanto, um comando constitucional, irradiando os seus efeitos por todo o ordenamento jurídico.

Conforme dispõe Humberto Ávila, quando da leitura da previsão constante do art. 5º, caput, a sua previsão parece ser, em um primeiro olhar, impreciso, difuso. Mas, através de uma análise mais detalhada, quando declara que “todos são iguais perante a Lei”, de forma que não haja “distinção de qualquer natureza”, e assegurando-lhes “a inviolabilidade do direito à igualdade”, o dispositivo acaba prevendo duas formas de igualdade: a *igualdade perante a lei*, também conhecida

---

<sup>78</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2010, p.10.

<sup>79</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 5º: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

<sup>80</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p.213.

como *igualdade formal*, e a *igualdade na lei*, também chamada de *igualdade material, ou substancial*<sup>81</sup>.

A igualdade formal, como aduz Regina Helena Costa, é de incontestável importância prática<sup>82</sup>, e, segundo Konrad Hesse, consiste na realização, sem exceção, do direito existente, partindo de um pressuposto de igualdade entre os sujeitos, já que não leva em consideração a pessoa, pois cada um é, em forma igual, obrigado a estas normas, não sendo facultado ao poder público aplicá-las de maneira diferenciada, em favor ou à custa de algumas pessoas<sup>83</sup>.

É dizer, a igualdade formal consiste no tratamento igual dos sujeitos, no caso, dos contribuintes, partindo da premissa que todos mantêm, previamente, uma situação de *igualdade perante a Lei*, que proíbe o tratamento desigual de sujeitos em posição de igualdade.

Nesse sentido, Humberto Ávila afirma que a igualdade formal assegura a aplicação uniforme da Lei, já que os contribuintes devem possuir o mesmo tipo de tratamento na sua aplicação, sem discriminação. Dessa maneira, uma norma não pode ser aplicada de forma diferente a depender do contribuinte. Quando o dispositivo constitucional faz referência à igualdade perante a lei, exige, por consequência, a uniformidade na sua aplicação, independentemente do seu conteúdo. Entretanto, a igualdade formal consiste em apenas um aspecto da igualdade, não a esgotando<sup>84</sup>.

Já a isonomia material, ou *igualdade na lei*, provém, segundo o mesmo autor, da idéia de que não é suficiente, para dar efetividade ao princípio da isonomia, que se garanta apenas a sua aplicação regular, uniforme. É necessário, para isso, que a própria lei seja isonômica em seu conteúdo, sendo estas as que diferenciam os contribuintes através de fundadas e conjugadas medidas de comparação entre eles, que estejam vinculadas às finalidades constitucionalmente previstas<sup>85</sup>.

Assim sendo, a isonomia material ou substancial é aquela que, partindo da premissa da existência de uma situação não igualitária, permite o acesso, através da sua

---

<sup>81</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2008, p.73/74.

<sup>82</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.75.

<sup>83</sup> HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República da Alemanha**. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p.330.

<sup>84</sup> ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, *loc.cit.*

<sup>85</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2008, p.77.

previsão, ao tratamento jurídico diferenciado, buscando, dessa forma, amenizar as desigualdades pré-existentes e atingir a eficácia plena do princípio da isonomia.

Ainda se valendo das lições de Humberto Ávila, é possível observar que a Constituição preferiu o tratamento particularizado, ou seja, que variam de acordo com as características particulares do contribuinte, no que diz respeito à sua capacidade contributiva<sup>86</sup> e ao seu caso (dimensão real do fato)<sup>87</sup>.

De acordo com Regina Helena Costa, é preciso perceber também, que o princípio da isonomia em matéria tributária encontra-se interligado à outros princípios, como o da capacidade contributiva, vedação ao confisco, uniformidade geográfica, entre outros<sup>88</sup>, e que a sua inobservância pode gerar consequências gravosas, inclusive violando estas outras diretrizes também constitucionais.

É possível verificar, portanto, que a norma impositiva de tratamento isonômico aos contribuintes é voltada para o legislador e ao aplicador do direito, consistindo em verdadeira garantia constitucional, o que impede o seu afastamento. Constitui então, verdadeiro limite a atuação destes poderes.

Assim é que, o legislador também se vincula ao princípio da isonomia quando da edição das normas tributárias, e, através da observação desta diretriz, frente às diversas situações fáticas que se impõem, deverá elaborar normas que promovam a isonomia, mesmo que os contribuintes se encontrem em situações diferentes, efetivando, dessa maneira, a igualdade substancial.

Nesse sentido, é preciso observar que o legislador constituinte derivado, aquele que possui competência para reformar a Constituição, e o qual será tratado mais detalhadamente no próximo tópico, também deve se vincular ao princípio, de forma a observar a sua aplicação e efetividade, sob o risco de realizar reforma que vai de encontro à Constituição Federal, conforme apregoa o próprio art. 60, §4º, IV, da Lei Maior<sup>89</sup>, pois consiste em verdadeira garantia individual do contribuinte.

---

<sup>86</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art.145: § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

<sup>87</sup> ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p.85.

<sup>88</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.76.

<sup>89</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 60, § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais.

Segundo Humberto Ávila, em função disso, a liberdade de configuração do legislador não é total. Ao revés. Ela já nasce na Constituição delimitada pelas regras e princípios que garantem os direitos fundamentais dos contribuintes<sup>90</sup>.

De acordo com o mesmo autor, a liberdade de configuração do Poder Legislativo será inversamente proporcional a quanto maior for pessoalizado o elemento distintivo (que se relaciona com a diferenciação feita pelo Poder Legislativo), quanto mais vinculada a princípios relacionados à garantia do desenvolvimento pessoal for a distinção, e mais importantes forem os bens jurídicos afetados ou influenciados<sup>91</sup>.

Seguindo com a sua linha de raciocínio, a liberdade do legislador será tanto menor quanto mais regulações já houver realizado sobre o mesmo fato ou situação hipótese em que a exigência de coerência sistemática, material e temporal, e a proteção da confiança exigem uma justificação para o rompimento da norma anteriormente editada<sup>92</sup>.

E, ainda conforme as suas ideias, a resistência à liberdade de modificação do poder legislativo, diante do controle exercido pelo poder judiciário sobre os seus atos, será maior na medida em quanto mais substancialmente sejam determinados pela Constituição os poderes atribuídos ao Poder Legislativo por meio das normas de competência<sup>93</sup>.

Diante disto, percebe-se que o poder legislativo encontra óbice em sua liberdade de configuração pelo princípio da isonomia, que deverá ser observado, sob pena de acabar desrespeitando a proteção aos direitos e garantias individuais dos contribuintes, bem como, a ordem constitucional.

### 3.2 A COMPETÊNCIA DO LEGISLADOR CONSTITUINTE DERIVADO E O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO À BITRIBUTAÇÃO

Neste tópico, a análise recairá sobre a competência do constituinte derivado para modificar o texto constitucional e os limites que recaem sobre este exercício,

---

<sup>90</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2008, p.166.

<sup>91</sup> *Ibidem*, p.179.

<sup>92</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

<sup>93</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

averiguando a competência originária, a reformadora e quais são os limites que se relacionam com a instituição desta nova modalidade de ICMS.

Preliminarmente, segundo Edvaldo Brito, é preciso estar desperto, pois não se confundem o *poder constituinte* – sempre *fundacional* ou sempre *originário* – com a competência *reformadora*. Não existe, assim sendo, poder constituinte derivado. Existe, sim, *órgão competente* para reformar o texto constitucional. Essas alterações, que são fruto do exercício desse poder, dessa função, não se confundem com as chamadas *mutações constitucionais*, que são alterações da ordem jurídica constitucional, adaptadoras do texto às forças reais de poder, e que se dão através dos atos interpretativos do texto<sup>94</sup>.

José Afonso da Silva corrobora com tal entendimento, ao afirmar que a Constituição concedeu ao Congresso Nacional a competência para elaborar emendas a ela. Deu-se, dessa forma, a um órgão constituído o poder de emendar o texto constitucional. Por conta disso é que se dá a denominação de poder constituinte instituído ou constituído. Todavia, como esse poder não lhe pertence por natureza, mas, sim, deriva de outro, isto é, do poder constituinte originário, é que se lhe reserva o nome de poder constituinte derivado, embora pareça mais acertado falar em *competência constituinte derivada*<sup>95</sup>.

Do mesmo modo, Paulo Bonavides propõe que o poder constituinte originário consiste em verdadeiro poder político fora da Constituição e acima desta, de exercício excepcional, guardado a momentos cruciais no destino de cada povo ou na vida das instituições. De outra maneira, o poder constituinte derivado consiste em um poder jurídico, menor, contido juridicamente na Constituição e sendo de natureza limitada<sup>96</sup>.

Neste rumo, fazer Constituição é uma coisa, emendar é outra. É o que sustenta Nelson Saldanha, já que o poder constituinte originário tem um alcance muito maior, é ele que dá a vida constitucional, que precede toda a existência da Constituição. Assim, chamar o que promove a reforma, de poder constituinte derivado, consiste

---

<sup>94</sup> BRITO, Edvaldo. ICMS – Sujeito passivo da obrigação tributária respectiva e base de cálculo após a Emenda Constitucional nº33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.40.

<sup>95</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p.66/67.

<sup>96</sup> BONAVIDES. Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p.209/210.

em continuar a ver as reformas constitucionais como atos constituintes, o que não é admissível<sup>97</sup>.

Portanto, novamente se valendo das lições de Edvaldo Brito, há que se diferenciar o poder constituinte, sendo este verdadeira *potência*, possuindo atribuições diferentes daqueles que exercem *competência*, ou seja, aqueles (legislador) que emendam ou revisam o texto da *Constituição jurídica ou formal*. Este tem tarefa e procedimentos ditados por aquele *poder*, aquela *potestade*. Assim, quando houver uma *emenda* ou uma *revisão* do texto Constitucional, não haverá o exercício de *poder constituinte*, mas sim de *competência*. Por conseguinte, é possível que o órgão reformador atue com exorbitância, cometendo excessos através de atitudes não autorizadas, praticando inconstitucionalidades ao criar a norma de reforma do texto, ao ponto desta norma ficar eivada desse mesmo vício de inconstitucionalidade<sup>98</sup>.

Pode-se extrair desse entendimento, que o poder constituinte dá prerrogativa para que o órgão de reforma possa realizar revisão do texto ou alterar dispositivo constitucional. Entretanto, este ato não passa de um exercício de *competência*, não podendo ser tomado como ato de *poder*, ou seja, como uma reforma que se equipara com o poder originário. Por isso é que este ato permitido pela constituição, ou seja, a reforma ou revisão do texto pode estar contaminada com o vício da inconstitucionalidade.

Nessa mesma direção, Regina Helena Costa sustenta que se a Constituição Federal garante o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não se pode aceitar que a tributação, fenômeno que também é regulado pela Lei Maior, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos<sup>99</sup>.

Acrescenta ainda, que uma das maneiras pelas quais o exercício desses direitos pode ser suprimido é através da própria tributação, uma vez que o tributo, necessariamente, interfere com o direito de liberdade e o direito de propriedade dos cidadãos<sup>100</sup>.

---

<sup>97</sup> SALDANHA, Nelson. **O Poder Constituinte**. São Paulo: Editora Revista Dos Tribunais, 1986, p.86/87.

<sup>98</sup> BRITO, Edvaldo. ICMS – Sujeito passivo da obrigação tributária respectiva e base de calculo após a Emenda Constitucional nº33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.40/41.

<sup>99</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.90.

<sup>100</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

Com isto, pode-se extrair que a tributação, como fenômeno constitucional, deve guardar coerência com a própria Lei Maior, as suas diretrizes, princípios e regras. Da mesma maneira, o constituinte derivado, ao modificar as normas atinentes a esta matéria, deve também zelar pela manutenção da própria Constituição, tendo em conta que a própria competência de reforma é por ela limitada e regulada.

Sabe-se, então, que o legislador não possui completa liberdade para modificar a Ordem Jurídica. É o que sustenta Clélio Chiesa, quando expõe que existem parâmetros que devem ser respeitados no momento de realizar a alteração de normas positivadas, principalmente aquelas que se encontram no texto constitucional. Esse conjunto de normas, segundo Chiesa, que disciplinam como outras normas devem ser produzidas, são denominadas de *normas de construção do sistema*. Tratam-se de *normas de estrutura*, cuja inobservância promoverá a invalidade das normas produzidas<sup>101</sup>.

Adentrando um pouco mais nesta classificação, Paulo de Barros explica que as regras jurídicas podem ser divididas em dois grandes grupos: as *normas de comportamento* e as *normas de estrutura*. As primeiras regulam de forma direta a conduta das pessoas, estão mais voltadas para as relações intersubjetivas. Já as *normas de estrutura*, também chamadas de normas de organização, apesar de se dirigirem igualmente às condutas interpessoais, possuem como objeto os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, razão pela qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e determinam de que modo essas novas regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema<sup>102</sup>.

É dizer, as regras de estrutura, segundo o autor supramencionado, impõem os expedientes formais necessários para que se promova a criação, modificação ou exclusão de normas da Carta Constitucional. Assim, regulam a edição de normas jurídicas válidas no Ordenamento<sup>103</sup>.

Chiesa acrescenta, neste mesmo viés, que estas *normas de construção do sistema* estabelecem que a maioria dos preceitos do Documento Constitucional só podem

---

<sup>101</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.14.

<sup>102</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.187.

<sup>103</sup> *Ibidem*, p.188.

ser alterados através de um procedimento especial. Além disso, a outra parte não pode sofrer modificações tendentes a abolir a forma federativa de Estado, nem as garantias individuais dos contribuintes, nem mesmo por meio de emenda, conforme prevê o artigo 60, §4º<sup>104</sup>, da Constituição Federal. Esta vedação determinada pela Constituição, representada pela impossibilidade de se alterar juridicamente algumas normas constitucionais, levou a alguns autores a chamá-la de Constituição Super-rígida<sup>105</sup>.

Rígidas são as constituições, de acordo com Paulo Gustavo Gonet Branco, que somente são emendadas por meio de procedimentos especiais, mais complexos e difíceis do que os procedimentos comuns do Poder Legislativo<sup>106</sup>. A instituição da rigidez da constituição relaciona-se diretamente com os chamados limites formais da reforma constitucional, ou seja, com as condições de validade do procedimento reformador<sup>107</sup>.

Segundo Ingo Wolfgang Sarlet, estas normas protegidas são chamadas de cláusulas pétreas, consistindo em matérias que, em virtude de constituírem o cerne material de uma Constituição, representando a sua identidade, não encontram-se à plena disposição do poder de reforma, ainda que atendidos os requisitos de ordem formal e circunstancial. Sua função principal é a proteção dos elementos constitucionais essenciais, e com isso, assegurar estabilidade e manutenção do sistema, salvo substituição da Constituição por uma nova, do núcleo da obra do constituinte originário<sup>108</sup>.

No mesmo sentido, Dirley da Cunha Júnior expõe que na Constituição Federal de 1988 as limitações materiais explícitas à reforma estão previstas no art. 60, §4º, da CF, segundo a qual não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, à

<sup>104</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.

<sup>105</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.15.

<sup>106</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.134.

<sup>107</sup> SILVA, Gustavo Just da Costa e. **Os Limites da Reforma Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.67.

<sup>108</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Comentários à Constituição do Brasil**. J.J. Gomes CANOTILHO (Coord.). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p.1129.

separação dos poderes e os direitos e garantias individuais. Estas limitações materiais são denominadas de *cláusulas pétreas*, que tornam essas matérias insuscetíveis de supressão total ou parcial. Desta maneira, de acordo com o autor, a Constituição veda não apenas proposta que efetivamente venha a suprimi-las, mas, também, qualquer proposta que se incline a aboli-las, ou seja, que busque suprimir qualquer valor subjacente a estas matérias<sup>109</sup>.

Segundo também José Afonso da Silva, o artigo 60, §4º, não proíbe apenas as emendas à Constituição que declarem expressamente “a abolição da forma federativa de Estado”, ou “a supressão de garantia ou direito individual”, mas também aquelas que exerçam uma influência indireta sobre tais conteúdos, ou seja, basta que apresentem uma “tendência” a abolir a forma federativa de Estado ou as garantias individuais<sup>110</sup>.

Ora, percebe-se então que a Constituição da Republica Federativa do Brasil possui dois limites de reforma: a limitação formal e a limitação material. A primeira consiste exatamente no procedimento a ser adotado pelo poder reformador, que é mais rígido do que o adotado no procedimento comum. De outra forma, a limitação material consiste na imodificabilidade de determinadas matérias contidas no próprio texto, conforme exposto acima e no artigo 60, §4º, da CF.

É o que preleciona Chiesa, quando declara que existem no texto constitucional matérias intangíveis, no sentido de que não podem ser eliminadas. É o que prescreve o artigo supra, quando estabelece que não será objeto de deliberações proposta de emenda buscando abolir a forma federativa de estado, o voto direto, secreto, universal, e periódico, a separação do poderes e os direitos e garantias individuais<sup>111</sup>.

No mesmo curso, o Ministro Carlos Velloso, no seu voto quando do julgamento da ADIN n.939-7/DF, expôs com clareza que o próprio Diploma Constitucional de 1988 estabeleceu limitação ao poder constituinte derivado, de revisão. Uma dessas

---

<sup>109</sup> JÚNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2014, p. 204.

<sup>110</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p.69.

<sup>111</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.16.

limitações materiais foi denominada, pelos constituintes originários, de cláusula pétreia, constante no supramencionado art. 60, §4º, da CF<sup>112</sup>.

Deste modo, em ambos os casos, embora para esta discussão possua mais relevância a limitação material ao poder de reforma, ambos os limites, se sobrepujados, ensejam a criação de normas inconstitucionais. Neste mesmo espírito, Otto Bachof sustenta que uma alteração do texto da Constituição, pode infringir, formal ou materialmente, disposições da própria Constituição. Dá-se o primeiro caso quando não são observadas as disposições processuais. Já a infração ao limite material ocorre quando se propõe a alterar disposições Constituição contrariamente à determinação de inalterabilidade destas, inclusa no próprio texto constitucional. É, portanto, de grande clareza que a lei de alteração, embora sendo ela própria uma norma constitucional formal, seria, num como no outro caso, inconstitucional<sup>113</sup>.

Com isto, conforme Chiesa, dentre as normas da Constituição que não podem ser alvo de supressão, sob pena de inconstitucionalidade, encontram-se os direitos e garantias constitucionais assegurados individualmente e coletivamente aos cidadãos. O art. 5º, §2º<sup>114</sup>, da CF, prevê que os direitos e garantias nele contidos não excluem outros que decorrem do regime e dos princípios por ela adotados. Dentre outros princípios, segundo o autor, são irredutíveis, os princípios da estrita legalidade, o da isonomia em matéria tributária, capacidade contributiva, segurança jurídica, o que garante o direito à propriedade, anterioridade em matéria tributária, o que veda o caráter confiscatório e o que não permite a sobreposição de bases tributáveis<sup>115</sup>.

Com efeito, segundo Clélio Chiesa, constitui regra que nasce da própria forma federativa de Estado, a qual, como verificado, constitui clausula pétreia, não

---

<sup>112</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7, Relator: Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994.

<sup>113</sup> BACHOF, Otto. **Normas Constitucionais Inconstitucionais?** Trad. José Manuel M. Cardoso Costa. Coimbra: Almedina, 1994, p.52.

<sup>114</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

<sup>115</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.16.

permitindo modificação tendente a aboli-la, aquela através da qual, o poder constituinte originário de 1988, repartiu de forma rígida, entre as pessoas políticas da Federação, o campo de atuação de cada uma delas. Com isto, elegeu de maneira exaustiva os eventos que podem ser utilizados pelos Estados Membros, Distrito Federal e Municípios, como hipótese de incidência dos impostos que vierem a instituir. Em relação à União, o constituinte enumerou alguns eventos no art.153, da CF, e dispôs no art. 154, I, que esta poderá, mediante Lei Complementar, instituir impostos não previstos no art. 153, desde que atendam a alguns requisitos, como: sejam não cumulativos e não possuam fato gerador ou base de cálculo próprios dos já previstos na própria Constituição<sup>116</sup>.

É dizer em outras palavras, que a Constituição determinou, através dos artigos supracitados, de que maneira as normas irão criar novos tributos, compreendendo verdadeiras *normas de estrutura ou normas de construção*, haja vista que o constituinte originário apontou de modo extenuante as hipóteses que cada ente político poderia se valer para exercer a sua competência tributária. Vale lembrar que o exercício desta competência, se realizada de maneira exacerbada, cominará na cobrança desarrazoada destes tributos, o que viola, como já demonstrado, diversos princípios constitucionais.

Esta diretriz, portanto, é fundamental para o sistema e não deve ser desconsiderada ou suprimida nem mesmo por meio de emenda à Constituição. Isso porque, como sustenta Chiesa, além de guardar íntima relação com a forma federativa de Estado, também atribui eficácia aos princípios da capacidade contributiva, as diretrizes que garantem o direito de propriedade e ao que proíbe a instituição de tributos com efeitos confiscatórios, à medida que não permite a criação de impostos cumulativos com fato gerador e base de cálculo iguais aos de outros impostos já previstos na Carta Magna<sup>117</sup>.

Assim é que, o constituinte originário previu no art. 154, I, que a União poderá instituir, por meio de lei complementar, impostos não previstos no art. 153, que por sua vez, define os tributos que podem ser criados por ela, desde que sejam não

---

<sup>116</sup> *Ibidem*, p.16/17.

<sup>117</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.17.

cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos que já estão discriminados na Constituição<sup>118</sup>.

A partir da leitura do artigo, é possível verificar que o constituinte originário de 1988 estabelece exceção sobre a criação de novos impostos. Mesmo assim a fez afastando a possibilidade de haver a tributação de um mesmo evento econômico por mais de um imposto. Tal dispositivo consagra o princípio da vedação à bitributação, consistindo, dessa maneira, no direito do contribuinte não ser tributado sobre o mesmo fato por dois impostos diferentes.

Além disso, quando a Constituição Federal estabelece regra de exceção à distribuição de competência, ela assegura que não deverá haver nenhum tipo de violação à regra geral de fixação, e quando houver criação de imposto novo, terá que ser necessariamente por meio da regra de exceção assentada no artigo 154, I, da CF.

Assim, entende-se que a vedação à bitributação constitui garantia fundamental do contribuinte, não podendo ser afastada. Segundo escólio de José Souto Maior Borges há direitos que são de imediato, enunciados no texto constitucional sob o rótulo de fundamentais, outros, entretanto, não são. A vedação à bitributação não consta no rol expresso pelo constituinte. A fundamentabilidade de que esses direitos são investidos, no artigo 5º, é expressa pelos termos: “Dos direitos e garantias fundamentais”, porém, a menção constitucional a direitos não nomeados como fundamentais, mas que decorrentes do regime e dos princípios constitucionais, deixa claro que há outros direitos além dos fundamentais<sup>119</sup>.

Nessa mesma direção, Chiesa elucida que esta regra integra o conjunto de direitos e garantias firmadas pela Constituição ao cidadão, em matéria tributária. Desse modo, não pode ser reduzida nem mesmo por meio de emenda. Busca garantir ao contribuinte que não haja uma justaposição de impostos, obstando que o direito a propriedade seja violado, bem como seja aviltado o princípio da capacidade

---

<sup>118</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 154: A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

<sup>119</sup> BORGES, José Maior Souto. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p.219.

contributiva, na proporção em que não admite que um mesmo evento econômico seja tributado por mais de um imposto<sup>120</sup>.

Pode-se concluir, então, que o exercício da competência constituinte derivada encontra limite na própria forma federativa do Estado, na qual se apoia a regra de distribuição de competência tributária, bem como, no próprio artigo 154, I, da CF, estabelecendo exceção e reforçando a idéia de que a criação de novos impostos deve seguir a sua regulamentação e vedando a sua instituição sobre o mesmo evento econômico já discriminado na Constituição, ou seja, proibindo a bitributação.

### 3.3 O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

#### 3.3.1 Noções gerais sobre o princípio da não-cumulatividade

A não cumulatividade teve origem por volta de 1950, na França, e foi integrada no sistema constitucional tributário brasileiro por meio da Emenda Constitucional n.18, à Carta Magna de 1946, mas, segundo Adriano Pinto não possuía efetiva operacionalidade, de forma oposta ao que era esperado, tornando-se uma fonte interminável de conflitos nas relações tributárias<sup>121</sup>.

Antes de adentrar a sua análise, é importante, segundo Hugo de Brito, notar que a não cumulatividade pode ser vista como *princípio* e também como *técnica*<sup>122</sup>. O enunciado do artigo 155, §2º, I, da CF, prevê que o ICMS: “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”.

De acordo com Hugo de Brito, o enunciado não estabelece a técnica, mas prevê apenas o princípio. A técnica da não cumulatividade consiste no modo pelo qual se

---

<sup>120</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.17.

<sup>121</sup> PINTO, Adriano. Não-cumulatividade. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, p.14/15.

<sup>122</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 130.

realiza este princípio. Para entender claramente a diferença entre princípio e técnica pode-se invocar a distinção que os processualistas fazem entre processo e procedimento. O primeiro é o conjunto de atos tendentes a um determinado fim. O outro, o modo como tais atos são praticados, e se relacionam, para compor o processo<sup>123</sup>. Sobre a técnica da não cumulatividade tópico se encarregará mais adiante.

Pode-se dizer então, segundo Adriano Pinto, que se trata de um dos princípios constitucionais que norteiam o sistema tributário brasileiro, inclusive o ICMS. Nesse viés, é importante recordar, conforme o mesmo autor, que o caminho trilhado pelos princípios até o reconhecimento da sua força normativa e cogente foi muito difícil e tortuoso. Entretanto, não existe mais espaço para que se deixe de tê-los como completamente normativos<sup>124</sup>.

Ao adentrar em seu estudo, é fundamental antes de tudo, lembrar os ensinamentos de Alexy, que afirma serem os princípios normas que determinam a realização de algo na maior medida do possível, baseando-se nas possibilidades jurídicas e fáticas existentes. São, conseqüentemente, mandados de otimização, que possuem a característica de poderem ser satisfeitos em diversos graus, e pelo motivo de que a medida da sua satisfação que é devida, não depender somente das possibilidades de fato, mas também das jurídicas. O âmbito destas possibilidades jurídicas é estabelecido justamente pela colisão entre as regras e princípios colidentes<sup>125</sup>.

Conforme o pensamento ainda de Alexy, as normas princípio normalmente são gerais, uma vez que não se encontram em relação direta com as diversas possibilidades do mundo fático e normativo. São, portanto, normas abertas, com baixo grau de especificidade. A partir do momento que passam a se relacionar com os limites destas duas esferas (dos fatos e normativa), passa-se a ter um sistema diferenciado de regras<sup>126</sup>.

---

<sup>123</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>124</sup> PINTO, Adriano. Não-cumulatividade. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, p.69.

<sup>125</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p.90.

<sup>126</sup> *Ibidem, p.108.*

Assim não há dúvidas sobre a força normativa constitucional que é atribuída aos princípios, normas que possuem um elevado grau de abertura semântica, já que não regulam direta e especificamente os fenômenos, sejam eles fáticos ou jurídicos.

Adentrando na análise do princípio, Paulo de Barros acrescenta que, sendo objeto cultural, o próprio direito e as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse elemento axiológico apresenta variações de intensidade a depender da natureza da norma em questão, de forma que existem aquelas com forte carga valorativa, e que, em razão de seu papel no conjunto, acabam exercendo expressiva influência sobre porções do ordenamento, estabelecendo a direção, a forma de compreender as próprias possibilidades fáticas e jurídicas<sup>127</sup>.

Existem consoante o exposto, normas com um baixo grau de valor inerente e aquelas que possuem uma alta carga axiológica, e que, em consequência disto, acabam por influenciar a interpretação do sistema como um todo.

No Direito, segundo Paulo de Barros, essas normas são chamadas de princípio, muito embora seja também empregado para identificar normas que fixam importantes critérios objetivos, como também para significar o próprio “valor” em si, ou também um limite objetivo<sup>128</sup>.

A partir disto, podem ser extraídas, de forma resumida, segundo o mesmo autor, duas estruturas: a) o princípio como norma de posição privilegiada, com elevada significação e carga valorativa e, b) o princípio como norma de posição privilegiada, que estabelece limite objetivo<sup>129</sup>.

Mas porque realizar tal distinção? O mero estudo de um princípio é, em verdade, um campo amplo, interminável, justamente pela extensiva relação que possui com os diversos ramos do direito e com as inúmeras situações de fato. Assim, tendo em vista que este trabalho coloca foco no princípio da não cumulatividade, esta divisão exerce uma função positiva, já que não será necessário adentrar em sua discussão axiológica.

---

<sup>127</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.191/192.

<sup>128</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>129</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.191/192.

Isso porque, não se reconhece um valor no enunciado prescritivo do princípio da não cumulatividade<sup>130</sup>, ele é do tipo limite objetivo. Corrobora com este pensamento Pedro Lunardelli, atribuindo à não cumulatividade a categoria de limite objetivo, não sendo necessário entrar em sua discussão axiológica, mas permite a construção do seu significado partindo do estudo dos seus enunciados, sejam constitucionais ou infraconstitucionais<sup>131</sup>.

Entretanto, de acordo com Lunardelli, possuir estrutura de limite objetivo não significa afirmar que não existem valores no princípio da não cumulatividade. Valor há em toda manifestação humana, assim como no fenômeno normativo. Em relação ao princípio da não cumulatividade, em específico, o valor se apresenta, no mínimo, com a finalidade de se evitar a acumulação do ônus econômico de um determinado imposto, nesse caso, o ICMS, na composição do custo de um produto determinado. Este é, senão o mais relevante, um dos mais importantes valores relacionados à produção e aplicação de normas do princípio da não cumulatividade<sup>132</sup>.

Tendo em conta que o princípio da não cumulatividade consiste em verdadeiro limite objetivo, segundo Paulo de Barros este impõe técnica na qual o valor do tributo a ser pago em uma operação será compensado com o montante incidente sobre as operações anteriores, guardando relação, dessa maneira, com outros princípios, como: o da justiça da tributação, capacidade contributiva, uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de produção e circulação<sup>133</sup>.

Pois bem. Quando se faz referência a cumulação de tributos, segundo André Mendes Moreira, existem três realidades possíveis a se considerar: a) a exigência de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato, que se divide em: a.1) bitributação; ou a.2) *bis in idem*; b) inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações, majorando artificialmente a riqueza tributável; e c) incidência do tributo em dois ou mais estágios da cadeia produtiva econômica<sup>134</sup>.

---

<sup>130</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>131</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. A não cumulatividade do ICMS – uma Visão Crítica da Posição do STF. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: 2004, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda, n.103, p.126.

<sup>132</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>133</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 220.

<sup>134</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012, p.57.

Para o estudo deste tema, o foco permanecerá sobre duas possíveis realidades: a primeira, que engloba o fenômeno da bitributação e o *bis in idem*, como também a última, que consiste na incidência do tributo ao longo da cadeia econômica.

Como aludido acima, o princípio da não cumulatividade está previsto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal<sup>135</sup>, de forma que o ICMS, regulado por tal diretriz constitucional, possibilitará que o contribuinte compense o que for devido em cada operação realizada, relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas operações anteriores, seja pelo mesmo Estado ou por outro.

Conforme expõe André Mendes Moreira, quando o comando “abatendo-se o montante cobrado nas operações anteriores” foi constitucionalizado, e a Lei Maior passou a propagar mais do que uma regra de apuração encargo tributário devido. Plasmou-se na Constituição um verdadeiro princípio, uma vez que a não cumulatividade possui diversas funções, das quais, buscar: a) transferência do ônus jurídico tributário ao contribuinte de fato, não onerando os agentes produtivos; b) a neutralidade fiscal, de forma que o número de etapas de circulação da mercadoria não interfira na tributação que sobre ela incide; c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência histórica mundial demonstra que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, porque encarece a circulação das riquezas; d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados<sup>136</sup>.

Diante disto, o princípio da não cumulatividade instrumentaliza-se por meio da compensação do valor a ser pago em uma determinada operação, com o montante que incidiu na operação anteriormente realizada com aquela mercadoria, evitando uma dupla tributação sobre o valor total, durante a cadeia produtiva.

---

<sup>135</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: 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: 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.

<sup>136</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012, p.122.

Somado a isso, o Diploma Constitucional acresce, em seus artigos 154, I <sup>137</sup>, e 195, §4º <sup>138</sup>, que a competência residual da União contempla a criação de novos impostos ou contribuições, desde que criados de acordo com a diretriz da não cumulatividade.

É o que afirma Misabel Derzi, quando assegura que a competência residual da União poderá levar à elaboração de novos impostos ou contribuições sociais não previstos na Constituição Federal, submetendo-se, de acordo com os artigos supra, à vedação a cumulatividade. Por conseguinte, o princípio da não cumulatividade permeia todo o ordenamento, no que diz respeito aos tributos incidentes sobre o consumo, mesmo futuramente <sup>139</sup>.

Analisando o dispositivo constitucional em tela de forma mais acurada, é possível perceber, consoante afirma Aragão de Carvalho, que a Carta Magna, buscando conter os prejuízos e desvantagens da cumulatividade no ICMS, não só impõe a técnica da não cumulatividade, mas também determina a maneira de operacionalizá-lo, quando prevê: “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço, com o montante cobrado nas anteriores”. Dessa maneira, o constituinte originário exige de forma taxativa a técnica da compensação, buscando consubstanciar a não cumulatividade <sup>140</sup>.

Assim, resta patente a determinação constitucional acerca da relação de dependência entre o princípio da não cumulatividade e o ICMS, de modo que este não pode ser afastado, sob o risco de incorrer em uma frontal violação ao artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal, bem como, não poderia, segundo o artigo 154, I, c/c 195, §4º, criar nova figura tributária desconsiderando a não cumulatividade.

É certo, portanto, conforme assevera Carraza, que o ICMS deve ser necessariamente disciplinado pelo princípio da não cumulatividade, que foi eleito pela Carta Magna como uma das características mais importantes deste tributo,

<sup>137</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

<sup>138</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

<sup>139</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 610.

<sup>140</sup> CARVALHO, Antônio Gilson Aragão de. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, p. 86.

impedindo, desta forma, que este seja de qualquer forma suprimido, ou tenha o seu alcance restringido, ou até mesmo anulado, seja por normas infraconstitucionais ou pelas diversas interpretações possíveis<sup>141</sup>.

A não cumulatividade, que é dessa forma inerente ao ICMS, objetiva, segundo o mesmo autor, evitar o indesejado efeito conhecido como “cascata” ou “piramidização”, que acaba comprometendo as atividades econômicas, posto que, onera de forma repetida e sobreposta, cada uma das etapas da circulação de bens e mercadorias.

Em decorrência disso, a própria aplicação da não cumulatividade, conforme a sua finalidade já predispõe, terá sede, segundo Adriano Pinto, onde haja um ciclo financeiro de cadeia produtiva, através do distanciamento da superposição de incidência do tributo na formação do valor da mercadoria<sup>142</sup>.

É dizer, só faz sentido falar em princípio da não cumulatividade se houver uma cadeia produtiva, sendo esta não apenas requisito para aplicação deste vetor, mas também, e principalmente, requisito que compõe a própria materialidade, aspecto necessário para a incidência do imposto. Assim, é possível afirmar que o princípio da não cumulatividade guarda uma relação muito próxima com a própria materialidade do ICMS.

Em razão da aplicação do princípio da não cumulatividade, portanto, a carga econômica do ICMS é dividida entre todos os sujeitos que compõem a cadeia produtiva (produtores, industriais, comerciantes, prestadores de serviços, etc.). É o que afirma Aragão Carvalho, quando propõe que o consumidor final possui o direito constitucional subjetivo de ver embutido no preço da mercadoria que se adquire, o mesmo montante de ICMS que seria devido, se apenas houvesse ocorrido uma única operação<sup>143</sup>.

Como é possível visualizar, segundo Carraza, através do princípio da não cumulatividade do ICMS, o legislador constituinte beneficiou o contribuinte (aquele que participa na cadeia produtiva, chamado de contribuinte de direito), bem como, o

---

<sup>141</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 399.

<sup>142</sup> PINTO, Adriano. Não-cumulatividade. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, p.11.

<sup>143</sup> CARVALHO, Antônio Gilson Aragão de. Não-cumulatividade. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, p. 79.

consumidor final (chamado contribuinte de fato), já que arcará com preços mais reduzidos ou onerados de forma mais branda<sup>144</sup>.

Apesar disso, este princípio é alvo de muitas críticas realizadas pela doutrina, como por exemplo, Hugo de Brito Machado, quando afirma que a não cumulatividade constitui um dos “graves defeitos” do sistema tributário brasileiro<sup>145</sup>. Chega até mesmo a propor modificação na própria estrutura do ICMS, propondo a exclusão do princípio a não cumulatividade<sup>146</sup>.

Ainda o autor, sustenta que, através de técnica copiada dos franceses, nos anos 50, o princípio da não cumulatividade foi, segundo os seus defensores, instrumento da modernidade, mas, a própria experiência já confirmou que a não cumulatividade é inteiramente inadequada para o Brasil<sup>147</sup>.

Segundo ele, diversas são as desvantagens da não cumulatividade: a) faz-se complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que geram prejuízo tanto para o fisco como para os contribuintes; b) propicia o cometimento de fraudes, que são praticamente incontroláveis; c) impõe a criação de normas específicas, que não conseguem evitar situações nas quais se revela flagrantemente injustas; d) onera de forma mais intensa a atividade agropecuária, e também a atividade industrial, ou seja, torna o imposto mais prejudicial exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza; e) alíquotas elevadas, de até 25%, estimulando a evasão no pagamento; f) praticamente impede a outorga de isenções, que acabaram com a proibição do crédito respectivo, na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência; g) vem criando inúmeras brigas entre o fisco e os contribuintes, sendo responsável por muitas questões levadas a juízo nos últimos anos<sup>148</sup>.

Corroborando com esse pensamento, Adriano Pinto, quando afirma que toda a complexidade do regime proposto pela não cumulatividade, somado ao autoritarismo burocrático, intensifica os atritos na relação entre fisco e contribuinte, e também

---

<sup>144</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.402.

<sup>145</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.388.

<sup>146</sup> *Idem*. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997, p.174.

<sup>147</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

<sup>148</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997, p.164.

causa o aumento do custo da administração pública na fiscalização do referido imposto, bem como propicia a corrupção<sup>149</sup>.

De outra forma, embora haja uma série de desvantagens levantadas pela doutrina, é certo que o princípio da não cumulatividade também traz benefícios, conforme já explicitado, e que constitui verdadeiro princípio fixado na Constituição, sem espaço de supressão, do tipo limite objetivo, cogente, garantindo ao contribuinte a efetivação do próprio princípio da capacidade contributiva, o princípio da justiça da tributação, da isonomia e também o da uniformidade na distribuição da carga tributária, constituindo vetor essencial para aplicação e cobrança do ICMS.

### 3.3.2 O ICMS como imposto indireto

Nesse ponto, este trabalho dispõe-se a analisar se o ICMS é um imposto direto ou indireto, e qual a repercussão desse aspecto em relação ao ICMS importação.

Os impostos diretos, segundo Ruy Barbosa Nogueira, são aqueles que, em virtude de possuírem como base de cálculo o patrimônio, a renda ou os serviços do contribuinte, a Lei tributária não postula o direito nem a obrigação de repassar a quantia devida do imposto para terceiros, de forma que, o sujeito passivo, de maneira simultânea, figura como contribuinte de direito e de fato<sup>150</sup>.

Dessa maneira, ainda segundo Ruy Barbosa Nogueira, o sujeito passivo que não tem a possibilidade de transferir o ônus financeiro, vai acabar assumindo essa carga sozinho ou terá de suportar a diminuição dos seus haveres<sup>151</sup>.

Já em concordância com Hugo de Brito, os impostos diretos seriam aqueles em que a obrigação financeira seria suportada pelo sujeito passivo, pelo dever de realizar o pagamento<sup>152</sup>.

---

<sup>149</sup> PINTO, Adriano. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, p.11.

<sup>150</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Impostos Diretos (IPTU, ISS, ITBI, IR e IOF) – Impostos Indiretos (IPI, ICMS, IE e II). In: **Revista dos Tribunais**. São Paulo: 1991, Editora Revista dos Tribunais, v.674, ano 80, p. 12.

<sup>151</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>152</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Imposto Indireto, Repetição do Indébito e Imunidade Subjetiva. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: 1995, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda, n. 02, p. 32/33.

Assim sendo, quando o imposto é direto, há uma confusão entre o contribuinte de direito e o de fato, de forma que aquele contribuinte que é previsto em Lei, de fato arcará com o ônus da prestação da obrigação tributária.

De outra maneira, os impostos indiretos consistem naqueles com os quais não ocorre essa confusão, são aqueles em que, segundo Ruy Barbosa Nogueira, o contribuinte de direito é apenas o coletor, é verdadeiro veículo da arrecadação. Assim, repassa ou transfere a terceiro o encargo financeiro, sem acometer seus bens ou onerar os seus serviços<sup>153</sup>.

À vista disso, os impostos indiretos são aqueles que incidem sobre as despesas, gastos, uso ou consumo, como é o caso, por exemplo, do IPI (Imposto sobre Produto Industrializado), o Imposto de Importação e, finalmente, o ICMS. São estes impostos, portanto, que devido à sua natureza permitem, comportam a transferência de seu ônus a terceiros, sendo, assim, impostos indiretos<sup>154</sup>.

Segundo o mesmo autor, só serão diretos na sua fase final, em que o comprador ou importador seja o consumidor final da mercadoria<sup>155</sup>.

Hugo de Brito, de forma semelhante, afirma que os impostos indiretos são aqueles cujo encargo é transferido para terceiro, sendo que ao lado do contribuinte de direito, que é legalmente obrigado a realizar o pagamento, existiria um contribuinte de fato, que seria, embora não haja um dever jurídico legalmente previsto, obrigado pelas circunstâncias de fato a suportar o ônus financeiro<sup>156</sup>.

Essa seria a diferença entre o chamado: imposto direto e indireto. Fica claro, que em se tratando do ICMS, sendo este um imposto que invariavelmente onera o consumo, e, pela própria lógica da não cumulatividade trabalhada no tópico anterior, consiste, segundo esta classificação, em imposto indireto.

Assim, quem acaba suportando o ônus, a carga tributária, é o consumidor final, situado na extremidade da cadeia produtiva e de circulação da mercadoria, uma vez que, cada contribuinte integrante da cadeia produtiva repassa o valor no preço da operação.

---

<sup>153</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op.cit.,loc.cit.*

<sup>154</sup> *Ibidem*, p. 13.

<sup>155</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>156</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Imposto Indireto, Repetição do Indébito e Imunidade Subjetiva. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: 1995, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda., n. 02, p. 32/33.

Em relação a esta classificação, o próprio Hugo de Brito realiza algumas críticas, quando sustenta que, é impossível determinar um critério seguro para apontar os impostos que possuem um encargo financeiro passível de transferência, e quais não são passíveis. Acontece que, os impostos que incidem sobre o patrimônio e a renda, geralmente indicados como impostos diretos, por muitas vezes tem os seus encargos transferidos a um terceiro, por diversas maneiras<sup>157</sup>.

Entretanto, apesar das críticas feitas acerca desta classificação e do seu critério, por certo, esta é uma característica que faz parte da própria composição do imposto, que emana do seu encadeamento, da sua forma de incidência. Sendo assim, a forma de operar do ICMS realmente permite que haja o repasse do encargo, de maneira que o consumidor final acaba arcando com o ônus, no término da cadeia.

Os tributos indiretos, portanto, são aqueles em que, segundo André Mendes Moreira, a lei permite a transferência do encargo fiscal. Desta maneira, a incidência do imposto indireto pode ser monofásica ou plurifásica. Sendo plurifásica, poderá ser cumulativa ou não. A partir disto, pode-se afirmar que a não cumulatividade enquanto atributos de impostos plurifásicos sobre o consumo, é nota típica de tributos indiretos<sup>158</sup>.

No que tange ao ICMS importação, antes é preciso ressaltar que, a hipótese de incidência prevista nesta modalidade, não pressupõe uma incidência múltipla, ou seja, não deduz que vai haver uma cadeia produtiva, de circulação, muito menos se o importador for o próprio consumidor final da mercadoria.

Isso porque a própria hipótese de incidência desta modalidade, como já trabalhado no item 2.2.4, é a própria “importação” da mercadoria. Assim, não há que se pensar em uma cadeia de importações, pois este é um ato único, isolado. Então, percebe-se que o próprio constituinte, primeiramente o originário, quando recepcionou a hipótese de incidência sobre a importação, e após, o derivado, quando alargou a respectiva materialidade do ICMS importação, pretendeu abarcar uma hipótese fática que, historicamente e de acordo com a *praxis*, não corresponde com o

---

<sup>157</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>158</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012, p.109.

esqueleto do próprio ICMS circulação<sup>159</sup>, que consiste na hipótese que deu forma ao tributo, a qual foi evoluindo ao longo do tempo.

Deste modo, a hipótese que foi abarcada pelo constituinte, a importação, quando realizada por pessoa jurídica que pretende operar a sua venda ao consumidor final, aquela também realizará o repasse do encargo para o final da cadeia, através do preço, de modo que o adquirente final também arcará com o ônus tributário, sendo, portanto, contribuinte de fato.

De outra maneira, se a importação for realizada por pessoa física figurando como consumidor final, é de grande clareza que este será contribuinte de direito e de fato simultaneamente, ou seja, nesta hipótese, o constituinte derivado previu o ICMS importação operando como imposto direto.

### **3.3.3 A sistemática da não-cumulatividade do ICMS**

#### **3.3.3.1 Sistemática de créditos e débitos na circulação de mercadorias**

Neste tópico, será demonstrado como é realizada a sistemática da não cumulatividade do ICMS, através do sistema de créditos e débitos na circulação de mercadorias.

A constituição, segundo Edvaldo Brito, emprestou-lhe o condão de realizar o princípio da não cumulatividade mediante o sistema de abatimento, que se efetiva pela compensação<sup>160</sup>. Assim, o contribuinte não ficará sobrecarregado, com uma carga tributaria muito grande, por que esta se diluirá no decorrer da cadeia produtiva. Foi, portanto, através da escolha da compensação que o legislador constituinte projetou o alcance da efetivação da não cumulatividade.

Nesse viés é possível afirmar, segundo Aragão Carvalho, que o ICMS incide sobre cada operação, concernente a cada fase do ciclo econômico de circulação de

---

<sup>159</sup> Excluindo, é claro, as hipóteses que incidem sobre os serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicação, que também foram inseridas no bojo do antigo ICM, para serem norteados de acordo com este, e com o princípio da não cumulatividade.

<sup>160</sup> BRITO, Edvaldo. ICMS – Sujeito passivo da obrigação tributária respectiva e base de calculo após a Emenda Constitucional nº33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.66.

riqueza. A partir daqui, é possível diferenciar o imposto *monofásico* do *plurifásico*. O imposto *monofásico* incide apenas uma vez sobre o preço final da mercadoria que circulou. Já no *plurifásico*, o imposto vai incidir sobre cada operação que for realizada no decorrer do ciclo econômico. Deste jeito, se toda vez que incidir, o fizer sobre o valor total da operação, como já visto, será um imposto cumulativo, do contrário, será não cumulativo<sup>161</sup>. Não há dúvidas, portanto, que o ICMS é, por natureza, um imposto plurifásico.

Isso porque, segundo André Mendes Moreira, é possível traçar um liame lógico operacional entre a venda e as operações anteriores que possibilitam a sua efetivação. Dessa forma, pode-se vislumbrar todo o encadeamento das operações, e fazer sobre ele incidir, de forma fracionada, a cobrança plurifásica. Este tipo de constatação é impossível de ser feita nos tributos não relacionados a bens e serviços, como por exemplo o imposto sobre a renda<sup>162</sup>.

Durante esse ciclo, como dito acima, nessa cadeia de produção e circulação, deverá ser operada a compensação, com o fim de dar efetividade ao princípio da não cumulatividade.

Segundo Carraza, existem diversas maneiras de se evitar que haja uma sobreposição de cargas tributárias, através da compensação. Pode-se adotar, a depender da escolha do legislador: a) o método direto subtrativo (aplicação da alíquota do imposto sobre a diferença entre as saídas e entradas realizadas); b) o método direto aditivo (aplicação da alíquota tributária sobre o valor agregado); c) o método indireto aditivo (a aplicação do somatório a alíquota sobre cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte) e d) o método indireto subtrativo (aplicação da diferença entre alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota correspondente às entradas)<sup>163</sup>.

O último método, o indireto subtrativo, foi de acordo com o mesmo autor, definido pela Constituição Federal com o intuito de evitar os efeitos da cumulatividade do ICMS. Dessa maneira, não foi deixada nenhuma liberdade de inovação ao legislador infraconstitucional, que é compelido a assegurar ao contribuinte em cada operação

---

<sup>161</sup> CARVALHO, Antônio Gilson Aragão de. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, p.77/78.

<sup>162</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012, p.102.

<sup>163</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 400.

ou prestação realizada, um desconto correspondente aos montantes do tributo que é devido nas operações ou prestações anteriores<sup>164</sup>.

O contribuinte deverá, então, no momento em que vai realizar o pagamento do ICMS, deduzir do valor que iria pagar, o montante que já foi pago na operação anterior, passando a realizar um pagamento proporcional, e não mais pelo valor total da operação. Esse é o sistema de compensação proposto pela Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, I<sup>165</sup>.

A compensação acima prevista poderá ser feita, conforme Aragão de Carvalho, através de dois métodos, a depender da escolha do legislador. O primeiro é o *base on base* (base sobre base). Neste, compensam-se as bases de cálculo do tributo, ou seja, da base de cálculo do imposto devido na fase posterior subtrai-se o *quantum* da base de cálculo na fase anterior. Já o segundo método, o *tax on tax*, (imposto sobre imposto), estabelece que a compensação seja feita da seguinte forma: o imposto da operação seguinte é confrontado com o imposto da fase anterior. A partir disso, é apurado se existe saldo a pagar ou saldo a recuperar<sup>166</sup>. Este último foi o adotado no sistema tributário brasileiro.

Do mesmo modo, Misabel Derzi expõe que a técnica constitucionalmente expressa é a do imposto-contraimposto (ou subtração indireta), adotada no Brasil e nos países europeus, para se chegar ao montante devido por cada contribuinte aos cofres públicos<sup>167</sup>.

Explicada a técnica do abatimento por compensação, a cobrança do ICMS processa-se, segundo Aragão de Carvalho, por meio do sistema de apuração periódica dos créditos do imposto referentes às mercadorias que entraram, contra os débitos do imposto correspondentes às mercadorias saídas<sup>168</sup>.

---

<sup>164</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>165</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 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;

<sup>166</sup> CARVALHO, Antônio Gilson Aragão de. Não-cumulatividade. In: Machado, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, p.77.

<sup>167</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.613.

<sup>168</sup> CARVALHO, Antônio Gilson Aragão de. Não-cumulatividade. *Op.cit.*, p.86.

O “crédito” do ICMS, conforme sustenta Carraza, é mantido na contabilidade fiscal do contribuinte para que realize a compensação futura, como forma de pagamento, de acordo com os parâmetros descritos no tópico anterior. O pagamento do tributo origina, então, uma relação jurídica de natureza financeira, possuindo como *sujeito ativo* o contribuinte, *sujeito passivo* o fisco estadual, e por *objeto* o referido crédito de ICMS<sup>169</sup>.

Devido a isso, segundo Carraza, é que se pode afirmar que o ICMS é um imposto neutro, pois, tendo em vista o término do processo econômico de produção, distribuição e comercialização de mercadorias, quem acaba suportando, por inteiro, a carga econômica do ICMS é o consumidor final<sup>170</sup>.

Reitera o mesmo autor, que com a não cumulatividade, mereceram tutela constitucional o contribuinte (de direito) do ICMS e, de maneira mais ampla, o interesse econômico nacional, já que, este tributo, economicamente, é transferido para o adquirente, através dos mecanismos dos preços, de forma que a sua carga tributária acaba sendo suportada, em definitivo, pelo consumidor final. Acontece que este é mero contribuinte de fato, pois não integra a relação jurídica tributária<sup>171</sup>.

Ao contrário seria se não houvesse o princípio da não cumulatividade, a exemplo do que acontecia com o antigo Imposto sobre Venda e Consignação (IVC), imposto cumulativo, que, segundo Aragão Carvalho, incidia em cada fase, ao valor bruto da mercadoria no momento da venda, englobando o valor das matérias adquiridas para produção, com a inclusão do valor do imposto pago na respectiva aquisição. Este efeito cumulativo e de dupla tributação torna o impacto real do imposto, na fase final, na proporção da extensão do ciclo de produção-distribuição da respectiva mercadoria, o que dá nascimento a distorções de concorrência, beneficiando as empresas que conseguem produzir e comercializar em um ciclo mais curto<sup>172</sup>.

Portanto, é através da sistemática da compensação, acima explicada, que o princípio da não cumulatividade é efetivado na composição da cobrança do ICMS, de modo que, apesar da previsão de incidência sobre toda a cadeia produtiva

---

<sup>169</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.434.

<sup>170</sup> *Ibidem*, p.400.

<sup>171</sup> *Ibidem*, p.403.

<sup>172</sup> CARVALHO, Antônio Gilson Aragão de. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, p.76/77.

(contribuintes de direito), sendo assim plurifásico, a carga vai sendo repassada através do mecanismo dos preços, configurando-se como imposto neutro, e quem acaba suportando o ônus tributário, no fim das contas, é o contribuinte de fato, o consumidor final.

### 3.3.3.2 Conceito de Insumo e o crédito no ICMS

Para concluir o estudo sobre a não cumulatividade é preciso tecer alguns comentários sobre o conceito de “insumo” e a sua relação com o creditamento do ICMS.

O conceito de insumo no ICMS, segundo Aliomar Baleeiro, consiste no conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, amortização do capital, a qual chama de *input*, que são utilizados pelo produtor para elaborar o *output*, ou produto final<sup>173</sup>.

Insumo consiste, portanto, no conjunto das matérias primas e fatores produtivos que são utilizadas, desgastando-se no processo de produção, para dar origem ao produto final, que é posto em circulação.

Desta maneira, o artigo 20º da Lei Complementar n.87/96, predispõe que para a compensação do ICMS, o sujeito passivo pode creditar-se do imposto que incidiu sobre as operações de circulação das mercadorias que entraram em seu estabelecimento, inclusive as destinadas ao seu uso ou consumo<sup>174</sup>.

Para fins de creditamento de insumo, então, é preciso que haja a sua utilização, a participação no processo produtivo. Caso contrário, não será possível utilizar o crédito para compensar através da sistemática da não cumulatividade.

---

<sup>173</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.579.

<sup>174</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996: Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. § 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

#### **4 A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 33/2001**

Adentra-se, neste tópico, no estudo da referida Emenda Constitucional n.33/2001, responsável pelas modificações na Constituição sobre a matéria objeto do presente trabalho. Tal análise permeará as alterações por ela realizadas, pontuando, passo a passo, cada elemento modificado, assim como suas repercussões. Em seguida, indicará e discutirá os principais motivos que apontam a possível inconstitucionalidade de tal reforma no texto, de acordo com as regras e princípios que calçam a Constituição Federal.

Diferencia-se então, dois momentos. O surgimento da Constituição de 88, que através do poder constituinte originário manteve o ICMS importação, e o da reforma do texto constitucional, realizado através da Emenda Constitucional N.33/2001, por meio do poder constituinte derivado.

É sobre esta reforma que recaem, como se pode notar, a grande maioria das críticas que atingem o ICMS importação. A partir disso, passa-se a analisar cada mudança proposta pela emenda.

#### 4.1 ALTERAÇÃO NA REDAÇÃO DO ART. 155, §2º, IX, “a” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Preliminarmente, como proposto, cumpre analisar com um enfoque ainda maior a alteração promovida pela Emenda em estudo, que modificou o art. 155, §2º, IX, “a”, da Constituição.

Para isso, é preciso olhar atentamente para a redação anterior do inciso IX, alínea “a” do artigo supramencionado, realizando uma breve análise, considerando os tópicos até então trabalhados. Tal dispositivo era redigido, *in verbis*:

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.

É possível perceber que o Constituinte originário faz uso do termo “mercadoria”, como já abordado no tópico 2.2.1, de modo que determinou, ao recepcionar o texto que deu origem ao ICMS importação, um primeiro limite à incidência do referido imposto, de modo que o “bem” importado deveria ser voltado à mercancia, à venda, gerando lucro para o indivíduo que o estivesse adquirindo, pressupondo uma operação de circulação (conceito também trabalhado no tópico 2.2.1) da mercadoria.

Logo após, embora faça menção ao termo “mercadoria”, faz a ressalva: “ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento...”, ou seja, admite a incidência mesmo que haja a importação da mercadoria para consumo, ou que venha a englobar o ativo fixo. Entretanto, em seguida, utiliza o termo “estabelecimento”, que de forma automática remete ao conceito de empresa. É dizer: o constituinte originário, ao recepcionar o ICMS importação, permitiu que este incidisse sobre a mercadoria importada, mesmo que fosse para consumo ou para ser incorporada ao ativo fixo de uma pessoa jurídica, de uma empresa.

Em 2001, a emenda constitucional n.33/2001 realizou a modificação no dispositivo, alterando-o, como já exposto no tópico 2.1, a redação do artigo supra, que passou a prever, *in verbis*:

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.

Partindo dessa premissa e do novo texto constitucional excepcionalmente abrangente proposto por tal emenda, alguns trechos merecem análise destacada. Primeiramente, ao prever na nova norma constitucional “bem ou mercadoria”, o legislador amplia a hipótese de incidência do ICMS logo de primeira.

Passa-se, após tal modificação, a aplicar a cobrança do imposto para a entrada/circulação tanto para os bens, que, como já discutido no item 2.2.1, consistem em conceito mais amplo, como também para a entrada/circulação de mercadorias.

Assim sendo, a emenda tornou desnecessária qualquer diferenciação acerca da destinação do bem que será, agora, objeto da cobrança, pois, não importa mais se ele é voltado à mercancia ou simplesmente foi adquirido para uso pessoal.

Tal modificação acarreta diversas consequências. Isso porque a materialidade do ICMS encontra-se interligada. Veja: se o imposto poderá incidir sobre bem de uso pessoal, abre-se espaço, logicamente, para se presumir que o quesito material da mercancia e, conseqüentemente, da intenção de realizar operação posterior, estão afastados. Em decorrência disso, pode-se extrair que o sujeito passivo não precisará mais se enquadrar como comerciante, tendo em vista a desnecessidade do “critério da mercancia” e do “critério intuito lucrativo”.

Dessa maneira, o legislador não apenas ampliou o objeto da relação, mas também modificou, mesmo que sem perceber, a materialidade do imposto como um todo. Assim, desconstitui, nesta previsão, a materialidade original do ICMS, que consiste na realização de negócio jurídico envolvendo circulação de mercadoria.

É o que defende José Eduardo Soares de Melo, ao afirmar que o ICMS incide sobre operações relativas a circulação de mercadorias, conforme o próprio artigo previsto

na Constituição, envolvendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias e qualquer tipo de circulação<sup>175</sup>.

Converge nesse entendimento Hugo de Brito Machado, quando afirma que não consiste fato gerador do ICMS enquanto não implique circulação de mercadoria. Daí vem a importância do sentido da expressão: “operações relativas à circulação de mercadorias”, que há de ser entendida em seu conjunto, e não o significado de cada uma das palavras que a compõem. O legislador constituinte preferiu, seguindo orientação da moderna doutrina do direito tributário, se desvincular das expressões que especificam os negócios jurídicos. Referiu-se, então, a um gênero de operações. Todos os atos, contratos, negócios que são normalmente utilizados pela atividade empresarial, com a finalidade de promover a circulação de mercadorias em geral, movimentando-as desde a fonte de produção até o consumo. Atribuiu-lhe relevância quando praticados de forma conectada, e não isoladamente. Por conta disso, um contrato de compra e venda de mercadorias, considerado isoladamente, como simples negócio jurídico, não gera o dever de pagar ICMS<sup>176</sup>.

Ora, a nova previsão do ICMS importação praticamente atravessa a composição até então consolidada do ICMS, desconsiderando-a completamente, já que modifica como relatado, componente estrutural da materialidade, que acaba influenciando em toda a constituição do imposto.

A segunda modificação foi o acréscimo da sentença: “por pessoa física ou jurídica”. Noutra dizer, não é relevante se o importador é pessoa física ou jurídica, pois o legislador constituinte derivado buscou, em seu ato, abranger todos eles. Essa alteração, em torno do sujeito passivo do imposto, também se interliga com os outros elementos materiais do “ICMS importação”, porque reafirma a intenção de afastar a não incidência para aqueles que têm o escopo de utilizar o bem para uso pessoal.

Corroborando para tal pensamento, ainda acrescentou no texto: “ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”. Em síntese: a hipótese de incidência se tornou elástica, a ponto de alcançar tanto os contribuintes, como os que, verdadeiramente, não se encaixam na hipótese de incidência originária do imposto. Ainda acrescentou: “cabendo o imposto ao Estado onde

---

<sup>175</sup> MELO, José Soares de. **ICMS: Teoria e prática**, 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 11.

<sup>176</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997, p.26.

estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”. Além de delegar a receita ao Estado destinatário, utiliza-se dos termos “domicílio” ou “estabelecimento”, reiterando, portanto, que sua hipótese de incidência agrega tanto das empresas (estabelecimento) como as pessoas físicas (domicílio).

Essas foram as alterações realizadas no artigo 155, da CF, que prevê o ICMS importação, realizando, conforme exposto, diversas modificações que envolvem toda a estrutura e aplicação do imposto, tornando a sua hipótese de incidência muito abrangente, contemplando diversas situações.

Nessa trilha, Clélio Chiesa afirma que o artigo supracitado contempla três situações diferentes: a) a primeira, que seria a aplicação do imposto para aquele que importa bem ou mercadoria com o intuito de revender, comercializar, para obter lucro; b) a segunda, que prevê a tributação de serviço prestado fora do país, no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço; e c) a última, que possui como fato tributado a aquisição de bens importados por pessoa física ou jurídica para uso pessoal, mesmo não praticando atos de comércio com habitualidade<sup>177</sup>.

Ou seja, a nova hipótese de incidência criada abarca todas as situações acima verificadas, de modo que o “novo contribuinte”, com especial atenção ao que não realiza qualquer tipo de atos comerciais com a “mercadoria”, diga-se, o contribuinte não habitual, terá que arcar com o imposto.

Da mesma maneira, Leandro Paulsen também resume as modificações após a emenda nº33/2001, sendo que o imposto incidirá sobre as operações de importação, relativamente à entrada de bem ou mercadoria provenientes do exterior tanto por pessoa física ou jurídica, mesmo que não seja contribuinte habitual do imposto, não importando a sua finalidade, também aplicando para o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde se encontra situado o domicílio, no caso de

---

<sup>177</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.12.

pessoa física, ou o estabelecimento, em sendo pessoa jurídica o destinatário da mercadoria, bem ou serviço<sup>178</sup>.

Acrescenta ainda o mesmo autor sobre o assunto, que o imposto será exigido sem considerar a destinação da coisa importada, ou seja, a mercancia, industrialização, prestação de serviço, integração no ativo fixo, consumo e uso particular<sup>179</sup>.

Existe, como se vê, uma verdadeira interação entre a materialidade do ICMS, como já tratado no tópico 2.2.1, o que exige do legislador uma cautela ainda maior no manejo dos seus conceitos, de modo que uma alteração, como demonstrado, pode alterar de forma reflexa todos os elementos materiais do tributo.

## 4.2 AS INCONSTITUCIONALIDADES ACARRETADAS PELA EC 33/2001

Aqui a discussão vai girar em torno das inconstitucionalidades que acompanharam a Emenda Constitucional nº33/2001, através da análise desta nova “forma” criada, como também por meio do estudo das possíveis violações aos princípios da vedação à bitributação, não cumulatividade e isonomia tributárias.

### 4.2.1 A ofensa ao princípio da vedação à bitributação

Conforme verificou-se no tópico 3.2, o princípio da vedação à bitributação, previsto no art. 154, I, da CF, consiste em princípio limitativo do exercício da competência tributária e ocorre quando há a previsão de incidência para um mesmo evento econômico por mais de um imposto, havendo verdadeira cumulação.

---

<sup>178</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 219.

<sup>179</sup> CHIESA, Clélio. *Op.cit., loc.cit.*

Como visto no tópico, tal dispositivo prevê, inclusive, a única regra de exceção para criação de novos impostos, mesmo assim, o faz afastando a possibilidade de violação do princípio que proíbe a bitributação.

Pois bem. No tocante ao ICMS importação, o legislador, revestido de competência constituinte derivada, ao editar a Emenda Constitucional n.33/2001, extrapolou o limite material de reforma, já que modificou conteúdo que não é vulnerável a modificações, nem mesmo por meio de emenda ao texto constitucional.

Tomando como base tais premissas, Chiesa diz que o legislador constituinte derivado incorreu em inconstitucionalidade ao modificar a alínea “a”, inciso IX, §2º, do artigo 155, da Constituição Federal, com a finalidade de alcançar, através do ICMS, o ato de importar realizado por pessoa física ou jurídica que não é “contribuinte” do ICMS, pois tolheu a garantia constitucional de não ser tributado concomitantemente por dois impostos distintos, sobre uma mesma base econômica.<sup>180</sup>.

Isso porque o evento econômico eleito pelo legislador constitucional derivado para compor a hipótese de incidência do ICMS importação já está discriminado na Constituição Federal, no art. 153, I, de forma expressa: “Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros”.

Chiesa expõe que o próprio ato de importar bens já é alvo de incidência de imposto de importação (art. 153, I, da Constituição Federal), dessa forma, tal evento não poderia ter sido escolhido como hipótese de incidência do ICMS, apenas porque a Emenda Constitucional nº33/2001 autorizou o legislador estadual a tributar um evento já contemplado como hipótese de incidência de outro imposto. Tal prática consiste em bitributação, que, salvo exceções previstas pelo poder constituinte de 1988, é constitucionalmente vedada<sup>181</sup>.

Diante disto, ao criar novo imposto estadual que, de acordo com a sua previsão, incide sobre a operação de importação, acaba por realizar, evidentemente, a

---

<sup>180</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.17.

<sup>181</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.20.

cumulação da incidência de tributos diferentes sobre o mesmo evento econômico, violando expressamente o art. 154, I, da CF.

Somado a isso, vale reafirmar que a única exceção prevista pela Constituição Federal que permite a criação de novos impostos está prevista no artigo supra, a qual, no entanto, não deve desconsiderar o inciso I, proibindo a utilização de “fato gerador” e “base de cálculo” já previstos pela Constituição, relativos a outros impostos.

Nesse mesmo sentido, Clélio Chiesa afirma que o constituinte de 1988 assegurou ao contribuinte a garantia constitucional de não se sujeitar a tributação por meio de impostos cumulativos e que tenham “fato gerador” e base de cálculo de outros impostos discriminados na Carta Magna. Tal diretriz, como já afirmado, faz parte do conjunto de direitos que não podem ser suprimidos ou restringidos, nem mesmo através de emenda constitucional<sup>182</sup>.

Conclui-se, por consequência, que essa diretriz é fundamental para o sistema e não deve ser desconsiderada ou suprimida nem mesmo por meio de emenda à Constituição.

Isso porque, como sustenta Chiesa, trata-se de uma diretriz que também atribui mais eficácia aos princípios da capacidade contributiva, aos que garantem o direito de propriedade e ao que proíbe a instituição de tributos com efeitos confiscatórios, na medida em que não permite a instituição de impostos cumulativos e com fato gerador e base de cálculo iguais aos de outros impostos já previstos na Carta Magna<sup>183</sup>.

Nesta mesma direção, o Ministro Marco Aurélio, no julgamento da ADI n.939/DF, sustenta que não se tem apenas como garantias constitucionais o rol do art. 5º, da Constituição de 1988. Em outros artigos da Carta podem-se encontrar princípios e garantias do cidadão, que asseguram, no confronto diário contra o Estado, uma equiparação das forças envolvidas. Demonstração inequívoca disso está presente no próprio art. 5º,§2º, da CF, citado acima. A partir daí, pode-se extrair de uma análise sistemática, que as exceções a esses direitos, inseridas no próprio texto

---

<sup>182</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>183</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.17.

constitucional, apenas confirmam a sua imutabilidade. Assim é que existe o art. 154, I e II, da CF<sup>184</sup>, determinando as possíveis exceções à regra de distribuição de competência tributária<sup>185</sup>.

Assim sendo, é certo que além de exercer o seu papel como norma de estrutura, esta diretriz constitucional está interligada, bem como viabiliza a efetivação de diversos princípios constitucionais, que são em si mesmos, também, garantias individuais constitucionais invioláveis.

Ainda no julgamento da referida ADI n.939/DF, o Ministro Sydney Sanches firmou entendimento no mesmo sentido, de forma que os direitos e garantias individuais não poderiam ser afrontados nem mesmo por Emenda Constitucional, ainda que temporariamente, em face dos supracitados art. 5º, §2º e art. 60, §4º, IV, da Constituição. Se assim não for, os princípios e garantias presentes na Constituição ficariam esvaziados, frente às novas e sucessivas emendas à constituição, que criariam cada vez mais exceções<sup>186</sup>.

Em razão disto, por tais dispositivos constitucionais dotarem de natureza irredutível, no sentido de não sofrerem modificações que venham a restringir o seu alcance de proteção, constituindo verdadeira limitação imposta pela Constituição ao poder de tributar e à competência reformadora, tal reforma deveria estar de acordo com tais princípios, que permitem a modificação do texto constitucional apenas no que for benéfico ao contribuinte<sup>187</sup>.

Somado a isso, é possível perceber que a Emenda além de desconsiderar as normas de estrutura da Constituição, como exposto, se afastou demais da materialidade do ICMS, e criou, até mesmo sem perceber, um novo imposto: o ICMS importação. É o que reafirma Troianelli, quando afirma que tal emenda instituiu um autêntico adicional estadual ao imposto de importação, imposto novo e

<sup>184</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

<sup>185</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7, Relator: Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994.

<sup>186</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta Inconstitucionalidade nº 939-7, Relator: Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994.

<sup>187</sup> BRITO, Edvaldo. ICMS – Sujeito passivo da obrigação tributária respectiva e base de cálculo após a Emenda Constitucional nº33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.42.

absolutamente distinto do ICMS comum, embora quisesse guardar o mesmo rótulo, o mesmo nome<sup>188</sup>.

Segundo o Autor, não se pode deixar de considerar que a Emenda Constitucional nº33/2001, na verdade, instituiu um novo tributo estadual, um imposto estadual sobre a importação de bens<sup>189</sup>. Seria, através desta ótica, um novo imposto, porém rotulado de ICMS, já que se afasta de todo o corpo material do ICMS, já que tributa situação fática diversa daquela regulada por ele, e se afasta, do mesmo modo, do princípio da não cumulatividade.

Acrescenta o autor Eduardo Gonzaga Oliveira de Natal, em relação à criação do novo imposto, o ICMS importação, que a Emenda Constitucional n.33/01 procedeu a verdadeira inovação à ordem constitucional vigente, já que introduziu uma nova regra matriz de incidência no corpo do art. 155 da Carta Magna, que, em termos ontológicos, diferencia-se brutalmente do velho e conhecido ICMS mercantil<sup>190</sup>.

Assim, o constituinte derivado, através da reforma, tentou abranger ao máximo possível a incidência do ICMS, de forma que pudesse, ainda, utilizar-se da sua nomenclatura, mas, criando novo imposto, já que foge explicitamente dos moldes constitucionais previstos pela Constituição Originária.

Pode-se concluir, então, que o constituinte derivado incorreu em inconstitucionalidade ao editar a emenda n.33/01, já que, desconsiderando as normas de estrutura supramencionadas, que determinam a competência tributaria dos entes federativos, incluiu sob a nomenclatura de um imposto estadual e em seu bojo, uma nova hipótese tributária, o ICMS importação, violando o princípio da vedação à bitributação, bem como, de forma reflexa, o princípio do não confisco e do direito à propriedade.

É o que defende Edvaldo Brito, quando sustenta que a Emenda Constitucional nº33/2001 veicula normas inconstitucionais, porque desobedece a condições para que possa legitimar-se como instrumento reformador do texto constitucional, porque ofende os direitos públicos subjetivos outorgados pelo artigo 5º, XXII combinado

---

<sup>188</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Emenda Constitucional nº33/01 e o ICMS incidente na importação de bens. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.83.

<sup>189</sup> *Ibidem*, p.82.

<sup>190</sup> NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. O ICMS e o "Adicional Estadual do Imposto de Importação". *In*: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comercio e Serviços Ltda, n.86, 2002, p.16/17.

com os incisos XXIV e XXV<sup>191</sup>, assim como o texto original do art. 155 e seus parágrafos, dada pelo *poder constituinte*<sup>192</sup>.

Estes princípios buscam a preservação do patrimônio do particular que, nesse caso, é o contribuinte. Dessa maneira, conforme este pensamento há violação ao direito de propriedade do contribuinte, tendo em conta que o fenômeno da tributação acaba realizando a transferência do recurso privado para a coletividade.

Pode-se verificar, desta maneira, que a Emenda Constitucional n.33/2001, viola diretamente o art. 154, I, da CF, criando novo imposto que incide sobre o mesmo evento econômico já previsto no art. 153, I, da CF, desconsiderando o princípio da vedação à bitributação, indo de encontro à regra de competência tributária constitucional, que brota da forma federativa de Estado, que possui lastro no art. 60, §4º, da CF.

#### **4.2.2 A ofensa ao princípio da não-cumulatividade**

O princípio da não cumulatividade vale lembrar, embora já tenha sido objeto de análise no tópico 3, compõe a característica e limite constitucional objetivo expresso<sup>193</sup>, devendo, necessariamente, fazer parte das operações que envolvam o ICMS, bem como de sua cobrança.

Desse modo, o imposto não deve se tornar uma bola de neve, mas sim, ser descontado pouco a pouco, com o sistema de compensação, através do abatimento. Dessa forma, cada sujeito integrante da cadeia produtiva até a comercialização, arca com uma parcela do tributo, através do sistema de creditamento tributário.

<sup>191</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; XXV - no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano.

<sup>192</sup> BRITO, Edvaldo. ICMS – Sujeito passivo da obrigação tributária respectiva e base de cálculo após a Emenda Constitucional n°33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.42.

<sup>193</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: 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.

Com o advento da Emenda Constitucional, o sujeito passivo do ICMS importação passou a arcar sozinho com esse débito, já que não poderá passar tal valor a ninguém, tendo em vista que é o consumidor final do produto, pois não possui o intuito de comercializá-lo.

O autor Clélio Chiesa colabora com esse pensamento, sustentando que há uma inversão do sujeito passivo da obrigação tributária, pois não é mais quem realiza a operação ou quem presta o serviço que é posto na condição de contribuinte, mas o adquirente da mercadoria ou o tomador de serviço<sup>194</sup>.

Como é possível visualizar, essa inversão da sujeição passiva remete diretamente a uma ofensa ao princípio da não-cumulatividade, porque estão intrinsecamente ligados. É especificamente sobre esta relação e sobre a desconsideração a este princípio pela emenda discutida que se passa a analisar.

A observância ao princípio da não-cumulatividade, que direciona através da sua carga valorativa o direito tributário, bem como todos os outros princípios até então relacionados, constituem, a parte de maior importância na aplicação de todos os impostos, já que possuem, como finalidade, a proteção dos contribuintes em face da atuação muitas vezes descontrolada do poder estatal.

O princípio da não cumulatividade, que, lembrando, impede a acumulação do débito tributário para um só sujeito, através do sistema de créditos e débitos tributários, foi completamente esquecido pela Emenda Constitucional nº33/2001, já que o importador que “não é contribuinte” suportará sozinho o peso da contribuição, porque não tem o intuito de vender o produto, tendo-o adquirido para uso pessoal. Em razão disto, fica impossibilitado de repassar a quantia no valor da venda (que ressalte-se: não é o objetivo deste sujeito!), restando tolhido o direito de não ter sobre si a incidência de imposto cumulativo e monofásico.

É o que afirma o autor Roque Antonio Carraza, que a não cumulatividade do ICMS visa evitar o indesejável efeito conhecido como “cascata” ou “piramidização”, fenômeno que acaba prejudicando as atividades econômicas, onerando repetida e

---

<sup>194</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.13.

sobrepostamente todas as etapas da circulação de bens e da prestação de serviços<sup>195</sup>.

A inconstitucionalidade é palpável, de modo que tal prática está em desalinho com todo o sistema, que é estruturado para proteger o contribuinte. Chiesa traz que ao sujeitar o ato de importar bens, por sujeito particular, para uso próprio, à incidência do ICMS importação incorreu em flagrante inconstitucionalidade, ofendendo além dos direitos e garantias asseguradas pela Constituição, o princípio da não cumulatividade, cuja diretriz é juridicamente inafastável<sup>196</sup>.

É dizer, o princípio da não cumulatividade além de exercer o papel de vetor principiológico, constitui verdadeira proteção, garantia, direito constitucional de máxima importância, não podendo ser este direito afastado sem maiores discussões. Tanto é assim que o princípio da não cumulatividade está arraigado na própria estrutura do imposto de circulação de mercadorias e serviços, sendo a ele inerente.

Assim sendo, de acordo com André Mendes Moreira, para que tal princípio produza os seus efeitos, tais como a transferência do ônus ao consumidor final, é essencial que existam condições necessárias para tanto. Afinal, a não cumulatividade, como princípio, só será eficaz quando, no mundo dos fatos e jurídico, encontrar elementos que permitam a sua implementação<sup>197</sup>.

Acontece que a Emenda Constitucional nº33/2001 criou verdadeira exceção ao princípio da não-cumulatividade, através da criação desse “novo imposto”: o ICMS importação, embora disfarçado sobre o rótulo do ICMS comum. Nesse “novo imposto”, a incidência é monofásica, já que não há cadeia produtiva, tendo em vista que a mercadoria ou bem não será repassado. Assim, o imposto se acumula sobre a figura do “não contribuinte”, que resta unicamente atingido pela hipótese de incidência.

É nesse raciocínio que Troianelli afirma quando a Emenda *sub examine* passa a prever o imposto incidente sobre a entrada de bem ou mercadoria importada do

---

<sup>195</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.399/400.

<sup>196</sup> CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.22.

<sup>197</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012, p.125/126.

exterior e destinada a não comerciante, introduz verdadeira inovação, coisa diversa de um imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, plurifásico e não cumulativo, dando origem a um imposto sobre a importação de bens, monofásico e cumulativo, já que incide apenas uma vez, na importação do produto, e, mesmo assim, ainda que a sua incidência gerasse crédito ao contribuinte, ele de nada valeria, até porque ele não é comerciante, e não promove a circulação, a saída de mercadorias, não tendo como utilizar este crédito<sup>198</sup>.

Em outra vertente, já que tratamos de matéria impregnada de divergências, há aqueles que afirmam não haver ofensa alguma a princípio constitucional, ou que, simplesmente, o princípio constitucional da não-cumulatividade não possui tamanha importância, a ponto de ser inafastável.

É nessa mesma linha que encontramos no pensamento de Ives Gandra da Silva Martins, a ressalva de que a não-cumulatividade não é um dogma petrificado no texto supremo. Portanto, se o constituinte resolver criar outras alternativas com uma técnica de arrecadação diversa daquela já consolidada no texto constitucional em dispositivo que não constitua clausula pétrea, não sendo, desta maneira, imodificável, através de emenda constitucional, não haverá ofensa a qualquer direito ou garantia individual<sup>199</sup>. Assim sendo, não há que se falar em inafastabilidade do princípio da não cumulatividade, já que este não é clausula pétrea, podendo ser modificada a qualquer tempo pelo constituinte.

Nessa mesma linha, André Mendes Moreira colabora com o entendimento, sendo este também, o caminho que vem sendo trilhado pelo Supremo Tribunal Federal, quando coloca que é errado afirmar que há violação ao princípio da não cumulatividade caso exigido o ICMS nas importações, na medida em que os não contribuintes estariam impossibilitados de se creditar dessa operação, paga quando do desembaraço aduaneiro. Na verdade, segundo ele, a importação de mercadorias é uma situação atípica na qual há a concentração, em uma só pessoa (natural ou jurídica), das figuras do contribuinte de fato e de direito, já que é inviável exigir que o exportador, que está situado em território estrangeiro, pague o referido ICMS aos

---

<sup>198</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Emenda Constitucional nº33/01 e o ICMS incidente na importação de bens. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.83.

<sup>199</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Breves considerações sobre aspectos relativos ao ICMS introduzidos pela EC nº33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.114.

cofres brasileiros. Assim, o importador pagará a quantia que deveria ter sido paga pelo exportador<sup>200</sup>.

Portanto, segundo ele, mesmo que o importador não seja contribuinte habitual do imposto, ele reunirá, nesse caso, as características de contribuinte de direito, por “substituição” do exportador situado em território estrangeiro, e de contribuinte de fato, suportando o ônus econômico dos impostos não cumulativos<sup>201</sup>.

Nesse mesmo sentido, Mizabel Abreu Machado Derzi, afirma ter sido preciso que viesse a Emenda Constitucional n.33/2001, para que fosse introduzido, no Brasil, de forma plena, o princípio do destino, impondo que o adquirente deve arcar com o encargo, não havendo violação à não cumulatividade<sup>202</sup>.

Essa vertente considera que não há vício de inconstitucionalidade na reforma do texto constitucional, como pôde ser observado. Assim, entende ser a emenda constitucional apta a realizar tal alteração, e que o ICMS importação pode ser cobrado, sob a ótica da competência tributária.

Contrapondo este pensamento e retornando à primeira corrente, Marcelo Viana Salomão esclarece que o princípio da não cumulatividade consiste em verdadeira garantia constitucional dos contribuintes do ICMS, na medida em que lhes garante que, se os Estados exercerem sua competência tributária com relação a este imposto, os seus contribuintes terão, sempre, o direito de se creditar do imposto que lhe fora aplicado, na realização de operações anteriores, para abater o valor pago na operação subsequente<sup>203</sup>. Desta maneira, não haverá cumulação do valor cobrado no imposto.

Insistindo nessa linha, o mesmo autor assevera que a leitura do dispositivo constitucional, que constitui princípio específico, mostra claramente que não é qualquer pessoa que poderia realmente ser alcançada por este imposto, uma vez que quem não é seu contribuinte, ou seja, quem não se encaixa com habitualidade na prática descrita, não praticando atividade industrial, comercial, produtiva ou prestando serviço, não tem como se creditar ou abater o ICMS importação incidente

---

<sup>200</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012, p.208.

<sup>201</sup> *Ibidem*, p.209.

<sup>202</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.484.

<sup>203</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS na importação após a emenda constitucional n°33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.152.

nas operações anteriores e posteriores, pois só será realizada uma operação, isto é, passaria a ser cumulativo nas importações<sup>204</sup>.

Conclui, ainda, que não sendo contribuinte do ICMS a pessoa física ou jurídica, não há como dito, possibilidade da realização do abatimento do valor que insurge. Estaríamos desta maneira, frente a uma violação à *garantia expressa e obrigatória do princípio da não cumulatividade do ICMS* em todas as suas incidências<sup>205</sup>.

A despeito das correntes que tratam da constitucionalidade da cobrança do ICMS pela violação ou não do princípio da não cumulatividade, é preciso fazer algumas considerações. Aparenta ser o mais acertado, com base na análise feita até este ponto, que o princípio da não cumulatividade estabelece constitucionalmente uma característica limitativa, derivando da própria estrutura do imposto, que, por sua vez, é indireto, plurifásico e também não cumulativo.

Essas características compõem a estrutura do ICMS e não podem ser afastadas, sob pena de desconfigurar completamente o imposto, já que a sua modificação também acaba atingindo, mesmo que de forma reflexa, os elementos materiais, temporais e espaciais do tributo em questão. Daí a importância de conhecer cada característica do imposto antes realizar qualquer modificação.

A plurifasia, umas das características acima referidas, e já tratada anteriormente no item 3.3.1, segundo André Mendes Moreira, está intimamente ligada à não cumulatividade, havendo, inclusive, uma relação de exigência entre a existência desta e a própria incidência plúrima, ou seja, que de alguma forma os fatos alcançados pela norma sejam de algum modo encadeados entre si. Esta característica é própria dos tributos que gravam circulação de riquezas, ou seja, dos impostos que oneram o consumo de bens e serviços<sup>206</sup>.

Ainda conforme ensina o autor, nestes impostos, ambas as partes estão ligadas a um negócio jurídico que, por sua vez, é pressuposto para a ocorrência de outro negócio jurídico envolvendo a mercadoria. Analisando de fora, a operação parece uma só, pois possui uma concatenação do início ao final, possibilitando a circulação do bem desde a sua produção, através da matéria prima, até a entrega do produto final ao consumidor, ao adquirente. Somente se atendidos estes pressupostos se

---

<sup>204</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>205</sup> *Ibidem, p.153.*

<sup>206</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012, p.102.

poderia falar em plurifasia do tributo. Do contrário, haveria encargos incidindo sobre realidades autônomas, que se esgotam em si mesmas, não existindo o encadeamento fático necessário para dar ensejo à tributação plurifásica<sup>207</sup>.

O mesmo autor, neste sentido, complementa que a *conditio sine qua non* para a realização da eficácia plena da não cumulatividade é a sua aplicação sobre tributos plurifásicos, que possuam diversas etapas de circulação de riquezas. Tanto é, que quando aplicada a tributo cuja hipótese de incidência consiste em realidade que não possui conexão com negócio jurídico mercantil, a não cumulatividade resta impedida de operar a contento o seu efeito principal, que é, reiterando, a transferência do ônus fiscal ao contribuinte de fato<sup>208</sup>. No caso da emenda, foi criado verdadeiro ambiente adverso ao ICMS, que é, originariamente, tributo plurifásico, mas que passou a incidir sobre evento isolado, a importação de mercadoria.

Nesse ambiente adverso, em que foi colocado o “novo ICMS”, a não cumulatividade consegue manter as suas características básicas, entretanto, segundo André Mendes Moreira, seus fins não serão atingidos por completo, pois ela terá sido aplicada fora da função para a qual foi criada, que é o seu emprego sobre exações plurifásicas, com o intuito de torna-las neutras e indiretas<sup>209</sup>.

Destarte, pode-se verificar que o princípio da não cumulatividade não tem como ser observado pela previsão proposta pelo constituinte derivado quando promoveu a inclusão do novo imposto. Isto porque as características supramencionadas não compõem a operação de importação, sendo este ato único, isolado, quando promovido por pessoas físicas para consumo próprio.

Assim, não há como exigir às cegas uma não cumulatividade do ICMS importação, tendo em conta que estas características devem fazer-se presentes para dar ensejo aos efeitos que são inerentes a este princípio. Entretanto, esta é característica imposta pela Constituição Federal, no art. 155, §2º, I, não podendo ser afastada de qualquer modo, pois tal princípio compõe a própria estrutura do ICMS. Na verdade, a sua ausência apenas ratifica que a tentativa de incluir a incidência deste imposto sobre a operação de importação foi frustrada juridicamente, já que o evento tributado não possui subsunção adequada com as normas do ICMS.

---

<sup>207</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>208</sup> *Ibidem, p.126.*

<sup>209</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012, p.126.

Frente a isto, verifica-se que há violação ao princípio da não cumulatividade, mas que este, sozinho, não possui força suficiente para encerrar a inconstitucionalidade deste imposto. Isso porque, como tratado anteriormente, o ICMS onera o consumo e o ônus recairia, mesmo que se tratasse de uma mercadoria interna, sobre o consumidor final. Apesar disso, esta exigência constitucional não pode ser desprezada. Pelo contrário. Esta inconformidade com o princípio da não cumulatividade apenas reafirma que esta inclusão promovida pelo poder constituinte derivado, violando a regra constitucional de distribuição de competência tributária e o princípio da vedação à bitributação, foi feita de maneira torta, inconstitucional, o que acabou por inviabilizar o princípio da não cumulatividade.

#### **4.2.3 A ofensa ao princípio da isonomia**

Delineados os aspectos gerais pertinentes ao princípio da isonomia no tópico 3.1, é possível perceber que a sua aplicação dentro da problemática envolvendo a inconstitucionalidade do ICMS importação para não contribuinte possui duas acepções.

A primeira delas, que é alegada pela corrente doutrinária que se posiciona à favor da cobrança do referido imposto, consiste na necessidade de haver um tratamento isonômico entre o comerciante nacional e o importador de mercadorias. Passa-se a explicar. Quando há a venda de mercadoria nacional dentro do país, há a incidência do ICMS circulação, como já tratado no tópico 2.2.1, sendo que o valor das exações será repassado no custo do produto, durante a produção, e refletirá no seu preço final. Pois bem. Através deste prisma, no caso de importação de mercadoria estrangeira, se não houvesse a previsão da incidência do ICMS importação, o produto importado estaria sendo beneficiado, pois sobre ele não incidiria o encargo que recai sobre a cadeia produtiva interna.

Dessa maneira, a sua não incidência prejudicaria a produção nacional, tendo em vista que, o produto originário de outro país ingressaria com um preço muito mais

atraente para o consumidor brasileiro, estimulando as vendas do produto importado em detrimento do nacional, o que seria prejudicial à economia do país.

Nesse sentido, Misabel Abreu Machado Derzi pontua que no mercado interno, ocorre a incidência do ICMS circulação sobre toda a cadeia produtiva nacional. Partindo desta premissa e considerando que os tributos não cumulativos oneram o consumo, nada mais razoável e constitucional do que tratar os produtos e mercadorias estrangeiros da mesma forma como se tratam os nacionais<sup>210</sup>.

Nesse diapasão, a corrente que se posiciona a favor da Emenda Constitucional n.33/2001, utilizam por muitas vezes o argumento de que havia uma injustiça fiscal na competição entre o produto nacional (produzido internamente) e o estrangeiro (objeto da importação), e que a Emenda buscava diluir esta diferença, possibilitando uma maior concorrência do produto interno com o externo.

Assim, de acordo esta interpretação, o princípio da isonomia requer que haja a incidência do ICMS na importação de mercadoria, sob o risco de criar uma situação de desigualdade entre o produto estrangeiro e o nacional, bem como do produtor/comerciante nacional e o situado em outro território. Essa é a primeira acepção da isonomia.

De outro lado, o mesmo princípio também encontra aplicação para os que se posicionam contra a cobrança do referido imposto nas operações de importação. Tendo em conta que a Emenda incluiu como exposto no item 4.1, no sujeito passivo do imposto, pessoa física mesmo que não seja contribuinte habitual, existiu uma verdadeira padronização da sua incidência, desconsiderando completamente o aspecto material da modalidade tributária.

Assim é que passou a incidir sobre todos os que efetuarem a operação de importar bem ou mercadoria do exterior, afastando os requisitos antes necessários para se enquadrar na sua sujeição passiva. Com este alargamento, é possível perceber com clareza, que foi dado ao contribuinte e ao “não contribuinte”, o mesmo tratamento legal.

---

<sup>210</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.483.

Sobre tal padronização realizada com o alargamento da sujeição passiva da hipótese de incidência, Humberto Ávila esclarece que tal medida possui alguns pressupostos, entre eles: a neutralidade, não excessividade e ajustabilidade<sup>211</sup>.

A neutralidade, conforme apregoa o supramencionado autor, como pressuposto para realização desta padronização, significa a proibição de interferência injustificada e arbitrária no exercício das atividades econômicas do contribuinte, através da tributação. Neste sentido, ser neutro é não influenciar desnecessariamente na atividade dos contribuintes. Os limites que decorrem dessa interpretação decorrem da própria igualdade em sua configuração geral, que impede o tratamento injustificável, que seria aquele que decorre de uma medida comparativa que não mantenha um fundamento adequado ou esteja desligada com a finalidade a qual justifica sua utilização, ou também o tratamento baseado em medida de comparação ou finalidade cuja utilização esteja em dissonância com a Carta Magna<sup>212</sup>.

Outro pressuposto consiste na “não excessividade”, vale frisar, que independe do número de atingidos, assegura que a padronização não poderá ser excessiva, a ponto de incorrer em violação a qualquer direito fundamental, sob pena de inconstitucionalidade, por confisco<sup>213</sup>.

Ainda, conforme expõe Humberto Ávila, tal padronização no tratamento dos contribuintes deve observar a “ajustabilidade”, consistindo esta no freio que impede a criação de efeitos desiguais (nesse caso indesejáveis) de grande extensão, alcance e intensidade, de modo que se qualquer um destes efeitos ocorrerem, a padronização criada pela norma será inválida<sup>214</sup>.

É dizer, em outras palavras, que a generalização do enquadramento do sujeito passivo provocado pela alteração do artigo 155, §2º, IX, “a”, da Constituição, alargou demasiadamente a sua hipótese de incidência, e, ao fazer isso, além de romper com o pressuposto da não excessividade, incorreu em violação ao princípio da isonomia.

Isso porque o ICMS importação passa a incidir tanto para os sujeitos que preenchem os requisitos anteriormente necessários para ser considerado “contribuinte” - que

---

<sup>211</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2008, p.94.

<sup>212</sup> *Ibidem*, p.98.

<sup>213</sup> *Ibidem*, p.104.

<sup>214</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2008, p.105.

fosse pessoa jurídica e apresentasse intuito comercial ao importar mercadoria, para revenda - como também para os “não contribuintes”, isto é, para pessoa física que realiza a importação de bem para uso pessoal, sem qualquer intuito comercial.

À vista disso, é possível perceber que os contribuintes, leia-se, aqueles que se encaixam na sujeição passiva do imposto “original”, terão a possibilidade de se creditar e repassar o valor no preço da mercadoria que circulará. Em contrapartida, o importador pessoa física que adquire o bem para uso próprio não fará jus a este direito, o qual restará tolhido, porque não poderá repassar o encargo através de operação seguinte.

Assim, verifica-se que os sujeitos que realizam a operação de importação, muito embora possuam relevante posição desproporcional, diversa, recebem tratamentos iguais, devido à nova abrangência inaugurada pela Emenda, a ponto de fazer recair sobre ambos o mesmo encargo. É tratar igualmente os desiguais, provocando, dessa maneira, mais desigualdade.

É preciso considerar, de acordo com Humberto Ávila, que a Constituição Federal de 1988 adotou um modelo de igualdade particularista, o que propõe que o contribuinte seja tratado de forma diferente na medida em que ele se diferencie dos demais, seja mediante a consideração das suas particularidades (capacidade jurídica subjetiva), quer mediante análise das operações que realiza concretamente (capacidade contributiva objetiva)<sup>215</sup>.

Com isto, apesar de haver lógica no fundamento da primeira corrente, que sustenta a constitucionalidade da cobrança do ICMS importação para não contribuintes, é preciso ficar atento, porque o emprego do princípio da isonomia por esta corrente não parece ser o mais adequado.

A respeito disso, Troianelli esclarece que qualquer injustiça nesta competição fiscal entre o produto estrangeiro (importado) e nacional, deve ser resolvida pela União, ente que possui órgão competente, de acordo com o artigo 22, inciso VIII, da Constituição, legislando sobre comércio exterior, por via de aumento de imposto de importação sobre os bens não destinados a comércio, e não pelos Estados. Portanto, muito duvidoso tal argumento, tendo em conta que já existe um imposto

---

<sup>215</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2008, p. 85/86.

que busca equilibrar a balança comercial e a competitividade do produto nacional e estrangeiro dentro do nosso país: o imposto de importação<sup>216</sup>. Assim, já há a incidência dessa espécie tributária, incorrendo, inclusive, no fenômeno da bitributação, que já foi analisado tópico 4.2.

Dessa forma, a tese que alega não haver violação ao princípio da isonomia perde força, tendo em conta que não é função do ICMS importação, que, frise-se, é criação inconstitucional até aqui demonstrada, realizar qualquer tipo de equilíbrio sobre o preço da mercadoria que ingressa no território nacional. Isto é função do Imposto de Importação, conforme determina a Constituição Federal.

Verifica-se, portanto, que a cobrança do ICMS importação implica em violação ao princípio da isonomia tributária, haja vista que trata igualmente “contribuinte” e “não contribuinte”, sujeitos passivos que encontram-se em situação desigual.

#### 4.3 A SÚMULA N. 660 E A EVOLUÇÃO DA POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Com base no que foi exposto até então, cumpre-se analisar a evolução do entendimento do Supremo Tribunal Federal, incluindo nesta a Súmula n.660 e as suas modificações ao longo do tempo, com o intuito de verificar qual a vertente adotada pelo Tribunal, a partir das correntes e das inconstitucionalidades mencionadas até este ponto.

Antes, vale regressar um pouco. É preciso lembrar que foi a partir da Constituição Federal de 1988 que o poder constituinte originário passou a prever a incidência do ICMS importação, mas, vale salientar, dentro de um molde abrangente<sup>217</sup>, limitando, entretanto, a hipótese de incidência à importação realizada por pessoa jurídica, com o intuito de promover a sua circulação ou de utilizá-la para consumo, realizando a atividade empresarial, comercial.

<sup>216</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Emenda Constitucional nº33/01 e o ICMS incidente na importação de bens. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.81.

<sup>217</sup> BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: O Artigo 155, §2º, IX, possuía a seguinte redação: a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se trata 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 serviço.

Frente a tal hipótese de incidência, agora prevista pelo poder constituinte originário de 1988, o Supremo manteve uma posição condizente ao que era previsto no dispositivo constitucional, de modo que rechaçava a possibilidade de projeção do ICMS importação para pessoa física, não contribuinte habitual do imposto. Neste sentido é que se verifica o voto do Ministro Carlos Veloso, *in verbis*:

O contribuinte do ICMS é o vendedor, não obstante tratar-se de um imposto que repercute e acaba sendo pago pelo comprador. Todavia, esse é um fato econômico, que o Supremo Tribunal Federal entende que não tem relevância na relação jurídica contribuinte-fisco. Se o contribuinte é o vendedor, numa importação não haveria o pagamento de ICMS, pelo simples motivo de o exportador estar no exterior. Foi preciso, portanto, que a Constituição estabelecesse, expressamente, a incidência desse tributo, na importação, e expressamente explicitou que o seu pagamento seria feito pelo comprador, ou seja, pelo importador. Ao estabelecer a incidência, no caso, o constituinte, entretanto, optou pelo comerciante, ou pelo industrial, é dizer por aquele que tem um estabelecimento, certo que o particular, que não é comerciante ou industrial, tem simplesmente domicílio ou residência,. E por que procedeu assim o constituinte? Porque o importador, assim o comprador, que é comerciante ou industrial, pode, na operação seguinte, utilizar o crédito do tributo que pagou no ato de desembaraço aduaneiro. O particular, que não é comerciante ou industrial, jamais poderia fazer isso. É dizer, caberia a ele o ônus total do tributo.<sup>218</sup>

Antes de realizar a sua análise, reafirma-se: este julgado ocorreu quando ainda não havia sido editada a Emenda constitucional n.33/2001, mas apenas a previsão constitucional do texto de 1988. Sua observação é importante, porque é a partir das premissas firmadas neste juízo que o próprio entendimento do Tribunal foi evoluindo.

O STF fundamentou a sua decisão em três argumentos principais. O primeiro deles é a não ocorrência da subsunção necessária entre a norma prevista e o fato concreto, tendo em vista que apenas *estabelecimentos* (contribuinte habituais do imposto, comerciantes ou industriais) poderiam ser alcançados pela hipótese de incidência, conforme a redação do constituinte. O segundo fundamento utilizado é a não veiculação de *mercadoria* na operação realizada, já que, como discutido anteriormente, no tópico 2.2.1, esta não se confunde com o gênero *bem*. Por último, o argumento que possuiu maior peso no juízo realizado foi a violação ao princípio na não cumulatividade. Neste mesmo sentido, Danilo Monteiro de Castro<sup>219</sup>.

<sup>218</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Pleno, Recurso Extraordinário n.20375-9/DF, Min. Rel. p/ Acórdão Maurício Corrêa, DJU 29/10/1999.

<sup>219</sup> CASTRO, Danilo Monteiro de. O ICMS e o IPI na importação por não contribuintes, a não-cumulatividade, a Súmula 660 do STF e suas atuais implicações à luz da própria jurisprudência desta Corte. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha – Comercio e Serviços Ltda, n.147, 2002, p.43/44.

Assim, segundo tal entendimento, houve a não observação do referido princípio, tendo em conta que o importador pessoa física não terá chance de pôr em prática a não cumulatividade, que, como já visto no item 3.1, é inerente a esta espécie tributária. Isto porque não poderia abater o creditamento do ônus que recairia sobre si (sistema de créditos e débitos, tratado no item 3.3.1), pois não tem o intuito de praticar atividade comercial, não é contribuinte habitual do imposto.

Desta maneira, segundo Danilo Monteiro de Castro, o Supremo fincou as seguintes premissas: (i) o sujeito só poderia ser pessoa jurídica, já que o texto fez menção à *estabelecimento* (havendo limitação da sua incidência sobre pessoa física devido ao princípio da não cumulatividade) e (ii) a operação necessariamente deveria circular *mercadoria*<sup>220</sup>.

Neste mesmo espírito, entendeu o Supremo ao julgar o Recurso Extraordinário n. 185.789-7/SP, no qual figurou como redator o Ministro Maurício Corrêa:

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. 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<sup>221</sup>.

Foi nessa vertente, acima exposta, que se manteve a posição do Supremo Tribunal Federal<sup>222</sup> até a posterior modificação do conteúdo do artigo 155, §2º, IX, “a”, da Constituição. Alguns anos depois, mais precisamente em 2001, houve a edição da

<sup>220</sup> *Ibidem*, p.45.

<sup>221</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Pleno, Recurso Extraordinário n.185.789-7/SP, Min. Rel. p/ Acórdão Maurício Corrêa, DJU 19/05/2000.

<sup>222</sup> Nesta mesma direção, os seguintes acórdãos: “Recurso extraordinário. 2. Importação. Uso próprio. 3. Bem integrante do ativo fixo da pessoa jurídica, não contribuinte do tributo. 4. Agravo regimental a que se nega provimento”.(STF, Recurso Extraordinário nº 199554-AgR, Relator: Min. Néri da Silveira, Segunda Turma, julgado em 13/06/2000, DJ 04-08-2000); “O Pleno do Supremo Tribunal Federal firmou exegese segundo a qual a Carta da República, ao dispor que o ICMS incidirá também na importação de mercadoria do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, referiu-se à casa comercial e não à pessoa física que a realiza para seu gozo e fruição. Agravo regimental não provido”.(BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 233935-AgR, Segunda Turma, Relator: Min. Maurício Corrêa, julgado em 01/06/1999, DJ 22-10-1999); “I. - Veículo importado por pessoa física, que não é comerciante ou empresário, destinado ao uso próprio: não incidência do ICMS. Precedente do STF: RE 203.075-DF, M. Corrêa p/acórdão, Plenário, 05.08.98. II. - R.E. conhecido e provido”.(STF, Recurso Extraordinário nº 191346, , Segunda Turma, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, julgado em 29/09/1998, DJ 20-11-1998).

Emenda 33/2001, como se sabe, realizando o elastecimento da sua hipótese de incidência em grau máximo.

Diante disto, o cenário muda bastante, já que as premissas estabelecidas anteriormente perdem força com a alteração do texto constitucional (ver tópico 4.1), posto que foi estabelecido: “importados do exterior por pessoa física, ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto”, como também utilizou-se dos vocábulos “bem” e “domicílio”, afastando a exclusividade da sua incidência apenas sobre pessoas jurídicas, mesmo que estas não se enquadrem como comerciante ou industrial.

A partir daí, o Supremo não enfrentou muitas questões acerca da incidência ou não do referido imposto sobre a importação de mercadoria para uso próprio, por pessoa física, uma vez que a Emenda Constitucional ceifou, com a modificação efetuada, qualquer dúvida sobre a sua incidência.

Todavia, em 24 de setembro de 2003, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula n.660, baseada nas premissas supramencionadas, na qual afirmava: “Até a vigência da Emenda Constitucional 33/2001, não incide o ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”. Deste modo, fixou o entendimento, que antes do advento da Emenda n.33, não há sua incidência para pessoa física que não seja contribuinte habitual da espécie tributária, mas, permitindo a sua cobrança a partir da vigência da referida modificação<sup>223</sup>.

Não obstante, em 2006, nos dias 28, 29 e 30 de março de 2006, a Súmula n.660 foi republicada pelo Supremo Tribunal Federal, quando passou a prever: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”. A partir desta republicação, o Tribunal afasta a incidência do referido imposto às pessoas físicas, como também para as pessoas jurídicas, que não sejam contribuintes habituais desta espécie tributária.

Apesar da modificação realizada pela aludida republicação da súmula n.660 do Supremo, esta não vem sendo aplicada pelo mesmo, que vem se apoiando, antes, no texto da EC n.33/2001, mantendo a sua aplicação.

---

<sup>223</sup> EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTADOR NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. C.F., art. 155, § 2º, IX, a, redação anterior à EC 33/2001: IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DO TRIBUTO. [...] I. - Agravo não provido. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Agravo de Instrumento nº 342050-AgR, Segunda Turma, Relator: Min. Carlos Velloso, , julgado em 09/09/2003, DJ 10-10-2003).

Assim é que julgou, em 06 de novembro de 2013, o recurso extraordinário n.439.796, do Paraná, tendo como relator o Ministro Joaquim Barbosa, que se prestou a julgar a competência constitucional para estender a incidência do ICMS à operação de importação de bem destinado a não contribuinte, a analisar a existência ou não de violação ao princípio da não cumulatividade, a divergência entre as expressões “bem” e “mercadoria” e a sua dependência da sua cobrança por Lei Complementar. É o que se passa a analisar.

Em seu voto, o Ministro Joaquim Barbosa sustenta que o advento da Súmula n. 660 do Supremo Tribunal Federal, se balizava em três fundamentos: o primeiro consistia no fato do importador que não fosse “contribuinte” ficar impedido de fazer valer a regra da vedação à não cumulatividade, havendo, por consequência, violação ao art. 155, §2º, I, da CF. O segundo, se amparava no fato de haver uma previsão constitucional que exigisse a realização de operação de circulação e *mercadoria*. Dessa maneira, se não houvesse o intuito de comercializar o produto, seja diretamente ou por um processo produtivo tendente a por o produto no mercado, o ICMS não poderia incidir. Por último, o contribuinte que fosse pessoa natural não possuiria *estabelecimento*, o que criaria uma prejudicialidade ao critério de repartição de competência tributária aos estados federados e ao Distrito Federal. Em resposta a tudo isto, veio a EC n.33/2001<sup>224</sup>.

Desta maneira, o Relator do acórdão entende que, com a chegada da emenda, os obstáculos à tributação que eram identificados pela Corte nos precedentes que culminaram na edição da Súmula n.660, foram superados, devido às alterações realizadas<sup>225</sup>. Assim, não haveria mais que se falar em não incidência, pois os fundamentos supramencionados que impossibilitavam a cobrança não existiriam mais.

Somado a isso, no que concerne à violação da não cumulatividade, assevera que se houver uma única etapa produtiva, de circulação, que na verdade corresponde à operação de importação, não ocorrerá o acúmulo de carga tributária. É o que ocorre na importação de bem por pessoa que não é contribuinte habitual, pois não haverá ciclo produtivo subsequente, passível de tributação pelo ICMS. Desta forma, sem

---

<sup>224</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 439796, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em: 06 nov.2013.

<sup>225</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 439796, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em: 06 nov.2013.

uma hipotética operação de saída destinada a receber o influxo promovido pelo efeito translativo, não haveria acúmulo de ônus tributário<sup>226</sup>.

Ora, com base no que foi afirmado, é possível compreender que o posicionamento do Relator encontra-se em similar direção à corrente que defende a constitucionalidade da cobrança do imposto em questão. À vista disto, é preciso realizar algumas considerações. O fato de não haver um ciclo produtivo extenso, leia-se, com mais de uma etapa, como é o caso da importação, não pressupõe que o princípio da não cumulatividade deve ser afastado. Pelo contrário. O evento eleito pelo legislador reformista constitucional é que não abarca a incidência desta modalidade tributária, o que acaba ensejando a não produção dos efeitos inerentes a este princípio.

Não se afirma aqui que a corrente adotada pelo Ministro e por grande parte da doutrina, como no caso de Misabel Derzi, é incoerente e ilógica. Ao revés. Justamente por possuir alto grau de logicidade é que o tema apresenta tanta divergência e discussão. No entanto, é preciso analisar a modificação realizada pelo constituinte derivado de uma forma mais ampla e não apenas sob o prisma da não cumulatividade, que, aqui, consiste em verdadeiro reflexo inconstitucional de uma norma criada com vícios.

É por isso que a incidência do ICMS importação sofre tantas críticas. A sua criação foi feita de forma torta, já que precisa desconsiderar (realizando a sua modificação através do texto da emenda) diversos princípios, como o da não cumulatividade, o da vedação à bitributação, bem como, vários aspectos da sua materialidade, como o conceito utilizado de mercadoria e o acréscimo dos termos “bens” e “domicílio”.

Com isto, é preciso ficar alerta para não analisar isoladamente a não observância à vedação à cumulatividade, já que este, por si só, não possui força suficiente para afastar a incidência do ICMS importação para não contribuintes, pois na operação eleita não produz os seus efeitos próprios, mas consiste, sim, em verdadeiro indicativo, elemento que corrobora com a inconstitucionalidade do imposto por inteiro.

---

<sup>226</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 439796, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em: 06 nov.2013.

Seguindo com a análise, o Relator se posiciona acerca da possibilidade de haver mais de uma etapa na importação do bem ou da mercadoria (através da importação por encomenda ou por conta e ordem, ver tópico 2.3), a aplicação da regra terá como base as operações realizadas pelas entidades comerciais e industriais ou a elas equiparadas. Com efeito, o importador comercial ou equiparado assim como as *trading companies*, deverão compensar o valor pago na importação na operação subsequente. Desta maneira, seja pela não ocorrência de débito na entrada ou na saída, sem o fenômeno da acumulação da carga tributária não há pressuposto para a aplicação da regra da não cumulatividade<sup>227</sup>.

Tal assertiva apenas confirma o que vem sendo afirmado neste estudo. Não se deve apoiar a análise na situação fática, que não admite o emprego do princípio da não cumulatividade na maioria dos casos, mas entender que o novo imposto criado, como afirmado no item 4.2, visou regular uma operação atípica, que não se encaixa nos moldes do ICMS, mas que tentou guardar com ele algum tipo de relação, já que foi introduzido no Ordenamento sob o seu rótulo.

Em relação à ampliação do critério material, quando se passa a fazer menção à “bens”, e não mais apenas à “mercadoria”, o Relator Joaquim Barbosa afirma que a divergência existente constitui um falso problema, tendo em conta que a operação de importação envolve circulação jurídica e possui relevância econômica, sendo irrelevante o intuito que o adquirente possui em relação ao produto para a sua classificação como *bem* ou *mercadoria*. Assim, a sua conceituação é relacional<sup>228</sup>.

Veja-se que neste ponto há uma convergência com a vertente proposta por Misabel Derzi, inclusive citada posteriormente pelo Ministro Dias Toffoli, no voto exarado no mesmo processo, quando pediu vista. Assim, para a classificação de *mercadoria* adotada por eles, importa quem realiza a venda e não quem a adquire. Então, não possui relevância se o importador fará uso pessoal, para quem vende, o produto é *mercadoria*.

Outro aspecto importante tratado no acórdão é que o imposto incide sobre as operações internas de circulação, independentemente do sujeito destinatário. Não haveria razão, portanto, para se distinguir os fornecedores nacionais e estrangeiros.

---

<sup>227</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 439796, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em: 06 nov.2013.

<sup>228</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 439796, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em: 06 nov.2013.

Nesse ponto, a exoneração das operações de importação pode gerar uma enorme vantagem competitiva aos produtos estrangeiros, principalmente se tiver como concorrente um similar nacional<sup>229</sup>.

Trata-se, como se pode extrair, de uma violação ao princípio da isonomia, que, como já abordado anteriormente, possui dois prismas. Neste, há verdadeira desigualdade entre o tratamento do produto nacional e o estrangeiro, de modo que por se tratar de situação atípica, não haveria a incidência do ICMS sobre a mercadoria que vem de outro país. A Corte parece não dar a devida relevância, entretanto, para o fato de que já existe um tributo designado pela Constituição, através do exercício de competência tributária da União, o Imposto de Importação, criado para este fim.

Em relação a isto, é preciso reafirmar: a previsão do ICMS importação, como uma nova figura tributária, independente, já que não conseguiu guardar identidade com o ICMS, não observou o princípio da vedação à bitributação (conforme posto no item 4.2), tributando o mesmo evento econômico. Outrossim, consiste também em verdadeira quebra à regra constitucional em que o poder constituinte originário estabelece os eventos que podem ser tributados por cada ente federativo.

Contra isso, o voto segue no sentido de que não há direito à pura e simples imutabilidade do regime jurídico de tributação. O contribuinte, dessa maneira, não tem assegurada a expectativa que a partilha da competência tributária não seja modificada pelo poder constituinte derivado ou originário, seja em relação aos conceitos relativos dos critérios materiais, seja em relação aos próprios critérios materiais previstos na Constituição Federal. Principalmente se for necessário para proteger interesses jurídicos relevantes, como a livre concorrência e a isonomia. É dizer, não existe limitação constitucional que vincule indefinidamente a tributação a cargo dos Estados e do Distrito Federal somente às operações de circulação interna de mercadorias<sup>230</sup>.

Tal afirmativa parece um pouco perigosa e é aqui que a corrente aderida pelo presente estudo encontra um ponto crucial de divergência, que irradia por toda a tese estudada. Sustentar que a regra constitucional exercida pelo poder constituinte

---

<sup>229</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 439796, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em: 06 nov.2013.

<sup>230</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 439796, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em: 06 nov.2013.

originário, na qual elege os eventos tributáveis e os vinculam aos respectivos entes da federação pode ser modificada não parece o mais acertado.

De outro modo, haveria grande afronta ao princípio basilar da segurança jurídica, pondo em risco a própria força da Constituição. Se assim fosse, através de emenda à Constituição o poder constituinte derivado poderia realizar qualquer tipo de modificação sobre os eventos escolhidos para serem objeto da tributação, que está intimamente ligado, vale lembrar, ao direito à propriedade.

Esta regra, como já demonstrado no tópico 3.2, nasce do próprio pacto federativo, que, em seu turno, constitui cláusula pétrea, não sendo passível de modificação tendente a aboli-la, mesmo por emenda constitucional. Ainda, a desconsideração de tal regra influencia indiretamente nos direitos e garantias individuais do contribuinte, que também se encontra sob a proteção calçada no artigo 60, §4º, da CF. Assim, é certo que o contribuinte corre o risco de sofrer abusos na sua utilização, como no caso da criação do novo imposto ICMS importação, que incorreu no fenômeno da bitributação e violou diversos outros princípios e regras até então expostos.

Nesta quadra, é necessário reafirmar que o legislador constituinte originário, quando estabeleceu a regra de competência, se preocupou em estabelecer a exceção constante no artigo 154, I, da CF. Dessa forma, a Constituição Federal estabelece que, a única maneira de deslocar a regra de competência está neste dispositivo, e mesmo assim, atendendo aos pressupostos, como por exemplo, o da vedação à bitributação.

Ao estabelecer tal exceção, a Constituição Federal também reforça a idéia de que não poderá haver qualquer tipo de modificação em tal regra. Pelo contrário, a única hipótese de relaxamento está presente expressamente no dispositivo referido.

É possível afirmar, portanto, que existe sim um direito à imutabilidade, no sentido de tentar suprimir, abolir as materialidades escolhidas pelo constituinte originário para serem objeto do exercício da competência tributária dos entes federados, salvo nos casos previstos pelo próprio legislador de 1988.

Apesar das considerações feitas sobre o posicionamento do Supremo diante da matéria estudada, este vem se mantendo adepto, como demonstrado, à constitucionalidade da previsão de incidência do ICMS importação para não

contribuintes habituais, inclusive pessoa física<sup>231</sup>, mesmo que esta não pareça, frente a todos os argumentos expostos até aqui, a vertente mais adequada a ser seguida.

## 5 CONCLUSÃO

Com base no conteúdo exposto, verifica-se que a Emenda Constitucional n.33/2001 modificou aspectos de elevada relevância no artigo 155, §2º, IX, “a”, da Constituição Federal, o que levou ao comprometimento, como visto, da própria identidade do tributo.

A primeira conclusão a que se chegou foi a extrapolação no exercício da competência pelo legislador constituinte derivado, quando editou a emenda constitucional n.33/2001 e criou o novo imposto estadual, violando a regra de distribuição de competência tributária, que se apoia na própria regra da forma federativa de Estado, sendo esta protegida pelo art.60, §4º, da CF, tratando-se de cláusula pétrea, núcleo irreformável do texto constitucional, até mesmo por meio de emenda.

De forma conjunta, verificou-se que a criação do novo ICMS importação ofendeu diretamente o princípio constitucional da vedação à bitributação, elencado no art. 154, I, da CF, tendo em vista que tributou evento econômico já discriminado na

---

<sup>231</sup> Nesta quadra, ainda os seguintes julgados: “1. O Supremo Tribunal Federal, no RE nº 474.267/RS-RG, fixou a orientação de que a alínea a do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 33/01, alcança a pessoa natural ou física, que, naturalmente, passa a ser contribuinte do imposto, desde que importe bens do exterior, mesmo que o negócio jurídico da importação não se destine a atividade comercial ou industrial. Concluiu, ainda, a Corte que a simples operação de importação não desclassifica o bem importado como mercadoria e que inexistente ofensa ao princípio da não cumulatividade. 2. Agravo regimental não provido”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 750132-AgR, Primeira Turma, Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 05 ago. 2014) e “Ante o teor da Emenda Constitucional nº 33/01, surge harmônica com a Carta a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços em bens importados, ainda que não se trate de pessoa dedicada, de forma habitual, ao comércio. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Agravo de Instrumento nº 730695-AgR, Primeira Turma, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 25 mar. 2014).

Constituição, mais especificamente pelo Imposto de Importação, previsto no art. 153, I, da CF, violando indiretamente outros princípios, como o da vedação ao confisco.

Em seguida, pode-se observar que as alterações inauguradas pela emenda ofenderam o princípio da não cumulatividade. Tal afronta se deve como averiguado, à impossibilidade de aplicar efetivamente esta diretriz, pois a norma tributária passou a prever tributo que incide sobre operação monofásica. Assim, concluiu-se que não se pode nem ao menos considerá-lo imposto indireto, característica inerente à própria identidade do ICMS, que restou desprezada.

Desta maneira, a previsão da sua incidência para “não contribuinte” habitual do imposto arremeteu o princípio da não cumulatividade - limite constitucional objetivo, constituindo verdadeira garantia individual do contribuinte, não podendo ser desrespeitado - na medida em que, mesmo se realizasse o creditamento da quantia expendida, não conseguiria efetuar a compensação, pois não pratica circulação de mercadorias comercialmente.

Posteriormente, constatou-se que as alterações promovidas no art. 155, §2º, IX, “a”, ofenderam o princípio da isonomia. Este vetor, como se observou, é aplicado através de duas vertentes principais pela doutrina.

A primeira, sustentada pela vertente que defende a constitucionalidade da cobrança do ICMS importação para “não contribuintes”, defende que a sua não incidência poderia gerar uma grande desigualdade entre o produto nacional e o estrangeiro. Provou-se que esta vertente não merece prosperar, já que a regulação dos preços das mercadorias importadas deverá ser feito através do imposto de importação e não por meio do ICMS.

Assim sendo, revelou-se mais adequada a linha que propõe haver uma desigualdade entre “contribuinte” e “não contribuinte” do ICMS importação, de modo que a referida modificação efetivou verdadeira padronização na sua incidência, passando a tratar de maneira uniforme dois sujeitos que se encontram em situação desigual.

Por último, quando foi analisado o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, verificou-se que este vem adotando, apesar da republicação da Súmula n.660, posicionamento a favor da constitucionalidade da cobrança do ICMS importação para “não contribuintes”, com base na primeira vertente do princípio da

isonomia, na premissa de que não há para os contribuintes expectativa de direito sobre a imutabilidade do regime jurídico de tributação e que não há violação ao princípio da não cumulatividade, pois não há cumulação, pois se trata de imposto monofásico. Apesar disso, restou demonstrado que tal tese não merece vingar, já que se contrapõe a todos os argumentos até então expostos.

Conclui-se, portanto, que as alterações realizadas pelo poder constituinte derivado através da emenda constitucional n.33/2001 ao art. 155, §2º, IX, “a”, da CF, criou imposto novo, ofendendo aos princípios da vedação à bitributação, não cumulatividade e isonomia, bem como violou o art. 60, §4º, da CF, quando aprovou modificação tendente a abolir o pacto federativo e garantias e direitos individuais do contribuinte.

## REFERÊNCIAS

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação na importação e na exportação**. 5. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BORGES, José Maior Souto. Relações entre tributos e direitos fundamentais. *In*: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p.217-226.

BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *In: Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, v.103, 1971, p.33-48.

BRASIL, Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal, nº 680, de 2 de outubro de 2006, DOU: 05 out. 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2006/in6802006.htm>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL, STF, Agravo de Instrumento – AgR nº 299800-PE, Segunda Turma, Relator: Celso de Mello, Julgado em: 18/06/2002, Data de Publicação: DJ 18-10-2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=161748217&tipoApp=pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL, STF, Recurso Extraordinário nº 268001-PE, Primeira Turma, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Data de Julgamento: 26/04/2005, Data de Publicação: DJ 13-05-2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=335253>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal Recurso Extraordinário nº 233935-AgR, Segunda Turma, Relator Min. Maurício Corrêa, julgado em 01/06/1999, DJ 22-10-1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=332658>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n.939-7, Tribunal Pleno, Relator: Min. Sydney Sanches, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Agravo de Instrumento nº 342050-AgR, Segunda Turma, Relator: Min. Carlos Velloso, julgado em 09/09/2003, DJ 10-10-2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=349568>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 268.586-1 – SP, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em: 24 mai. 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=2508704&tipoApp=RTF>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n.185.789-7/SP, Pleno, Min. Relator: Maurício Corrêa, julgado em: 19 mai. 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=228832>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 191346, Relator: Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 29/09/1998, DJ 20-11-1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=232101>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 199554-AgR, Segunda Turma, Relator: Min. Néri da Silveira, julgado em 13/06/2000, DJ 04-08-2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=384306>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 20375-9/DF, Pleno, Min. Relator: Maurício Corrêa, julgado em: 29 out. 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238613>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 439796, Tribunal Pleno, Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em 06/11/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5440021>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 750132-AgR, Primeira Turma, Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 05/08/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6904525>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 30/11/2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. 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, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 30/11/2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda, 2014: disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/noticias/2013/outubro/icms-e-o-principal-imposto-do-pais-diz-secretario-executivo/?searchterm=arrecada%C3%A7%C3%A3o%20ICMS>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Agravo de Instrumento nº 730695-AgR, Primeira Turma, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 25/03/2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5750730>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 131941 - AgR/SP. Segunda Turma, Relator: Min. Marco Aurélio, Julgamento: 09/04/1991. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=274362>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRITO, Edvaldo. ICMS – Sujeito passivo da obrigação tributária respectiva e base de cálculo após a Emenda Constitucional nº33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.37-76.

BRITO, Edvaldo. Problemas Jurídicos Atuais do ICMS. *In*: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais**. São Paulo: Dialética, 1997.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Antônio Gilson Aragão de. Não-cumulatividade. *In*: MACHADO, Hugo de Brito. **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, p. 63-102.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASTRO, Danilo Monteiro de. O ICMS e o IPI na importação por não contribuintes, a não-cumulatividade, a Súmula 660 do STF e suas atuais implicações à luz da

própria jurisprudência desta Corte. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha – Comercio e Serviços Ltda. n.147, 2002, p.42-53.

CEZAROTI, Guilherme. A Questão da Competência para exigir o ICMS na Importação de Bens do Exterior: Análise à Luz do RE nº 268.586-1/SP da 1ª Turma do STF. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda, n. 136, jan. 2007, p. 36-47.

CHIESA, Clélio. O ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contratação de serviços no exterior – inovações introduzidas pela EC 33/2001. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002, p.07-36.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República da Alemanha**. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

JÚNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2014.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. A não cumulatividade do ICMS – uma Visão Crítica da Posição do STF. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda, n.103, abr. 2004, p.125-149.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Breves considerações sobre aspectos relativos ao ICMS introduzidos pela EC nº33/2001. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002, 109-120.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2010.

MELO, José Soares de. **ICMS: Teoria e prática**, 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENEZES, Paulo Lucena de. ICMS: Sujeição Passiva. *In*: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012.

NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. O ICMS e o “Adicional Estadual do Imposto de Importação”. *In*: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comercio e Serviços Ltda, n.86, nov. 2002, p.13-26.

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

PINTO, Adriano. Não-cumulatividade. *In*: MACHADO, Hugo de Brito. **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, p.11-23.

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

SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS na importação após a emenda constitucional nº33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.139-166.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Comentários à Constituição do Brasil**. *In*: J.J. Gomes CANOTILHO (Coord.). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

SILVA, Gustavo Just da Costa e. **Os Limites da Reforma Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. ICMS – Base de Cálculo e Alíquota. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Emenda Constitucional n°33/01 e o ICMS incidente na importação de bens. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p.77-92.

ZOTTELI, Valeria. ICMS nas importações: local de recolhimento. *In*: CARRAZA, Elizabeth Nazar. **ICMS Questões Atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

**ATA DE DEFESA DE MONOGRAFIA DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM  
DIREITO DA FACULDADE BAIANA DE DIREITO**

Aos 05 de março de 2015, realizou-se, na sede da Faculdade Baiana de Direito, na Rua Visconde de Itaboraité 989 – em Salvador/ Bahia, às 15h, a sessão de Defesa da Monografia Final do (a) bacharelado (a) Pedro Pereira de Almeida, intitulada *A inconstitucionalidade da incidência do ICMS importação a "não contribuintes"*, estando presente o (a) Orientador(a) prof(a) Laís Gramacho Colares, os demais componentes da Banca Examinadora, Prof(a) Daniela Lima de Andrade Borges e Prof(a) Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi e, ainda, alunos do Curso de Direito. Os trabalhos foram iniciados e os integrantes da Banca Examinadora passaram a arguir o aluno (a). Após a arguição, a Banca Examinadora deliberou nos seguintes termos:

Banca Examinadora	Notas	Indicação de alteração do texto para a entrega da versão final
Laís Gramacho Colares	10,0	
Daniela Lima de Andrade Borges	10,0	
Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi	10,0	

Nada mais havendo a tratar, o (a) Senhor (a) Presidente declarou encerrada a sessão, sendo lavrada a presente ata que, depois de lida e aprovada, vai assinada pelos membros da Banca Examinadora.

*Laís Gramacho Colares*

Prof. Orientador

Laís Gramacho Colares

*Daniela Lima de Andrade Borges*

Membro da Banca Examinadora

Daniela Lima de Andrade Borges

*Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi*

Membro da Banca Examinadora

Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi

Salvador, 05 de março de 2015



RD - Núcleo de Prática Jurídica

R. VISCONDE DE ITABORAÍTE, Nº 989, AMARALINA,  
SALVADOR - BA - CEP: 41.000-010 - TEL: (71) 3336.1329  
www.faculdadebaianadedireito.com.br