

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

SAMANTHA SILVA RODRIGUES

**A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A IMPORTAÇÃO REALIZADA POR
CONSUMIDOR FINAL, NÃO CONTRIBUINTE HABITUAL DO IMPOSTO: uma
análise da constitucionalidade da hipótese legal criada pela EC N°33/2001**

São Luís

2015

SAMANTHA SILVA RODRIGUES

**A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A IMPORTAÇÃO REALIZADA POR
CONSUMIDOR FINAL, NÃO CONTRIBUINTE HABITUAL DO IMPOSTO: uma
análise da constitucionalidade da hipótese legal criada pela EC N°33/2001**

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Direito da Universidade Federal do Maranhão, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Dr. Eliud José Pinto da Costa

São Luís

2015

Rodrigues, Samantha Silva

A incidência do ICMS sobre a importação realizada por consumidor final, não contribuinte habitual do imposto: uma análise da constitucionalidade da hipótese legal criada pela EC nº33/2001 / Samantha Silva Rodrigues. – São Luís, 2015.

67 f

Monografia (Graduação) – Curso de Direito, Universidade Federal do Maranhão, 2015.

Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa

1. Direito tributário - imposto. 2. Inconstitucionalidade. I. Título.

CDU 34:336.2

SAMANTHA SILVA RODRIGUES

**A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A IMPORTAÇÃO REALIZADA POR
CONSUMIDOR FINAL, NÃO CONTRIBUINTE HABITUAL DO IMPOSTO: uma
análise da constitucionalidade da hipótese legal criada pela EC N°33/2001**

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Direito da Universidade Federal do Maranhão, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Dr. Eliud José Pinto da Costa

APROVADA EM: ____ / ____ / ____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa (Orientador)

Doutor em Direito Tributário PUC-SP

Universidade Federal do Maranhão UFMA

1º Examinador

2º Examinador

AGRADECIMENTOS

Ao longo desses 5 (cinco) anos de graduação, e desses 25 anos de vida, não foram poucos os momentos de alegria e de conquistas que vivenciei, porém, a vida não é feita apenas deles, também houve momentos de dor, de cansaço, de perdas e, de pequenos desesperos particulares. Graças a Deus, nem tudo é infinito!

Todavia, se não fossem esses momentos, se não fossem, principalmente, aqueles que estavam ao meu lado nesses momentos, o percurso não teria tido o mesmo significado. Hoje, ao olhar para o caminho percorrido, cada experiência tem seu próprio sabor, todos distribuídos em um belo cardápio de aprendizado, do qual posso desfrutar a todo o momento.

Em meio a tantas vivências e tanto carinho, fica difícil citar todos os nomes e escolher momentos para agradecer, no entanto, pior do que esquecer alguns, seria não lembrar de outros, que deram um pouco de si mesmos para que esse dia chegasse. Por isso, e por muito mais, não abro mão de dar graças.

Assim, agradeço, primeiramente, a Deus, por ser “meu refúgio e minha fortaleza, meu socorro bem presente” em todos os momentos, porque antes que qualquer um apareça, e ainda depois que todos se vão, é sempre Ele que me conforta e fortalece, fazendo de cada dia um novo recomeço, e uma nova meta.

Como não podia deixar de ser, agradeço à minha família, minha mãe (minha guerreira), meu pai, e meus irmãos. Sem eles não teria como, e muito menos para quê, todas as minhas conquistas são frutos do amor e da confiança que eles depositaram em mim. Cada torcida, cada encorajamento, cada sermão, fizeram de mim o ser humano que sou hoje, não perfeito, mas cheio de vontade de aprender e de melhorar. Então a Maria de Lourdes, a Jansen, a Ricardo e a Dayvison, o meu muito obrigada!

Agradeço, também, a minha cunhada Tamires, que a menos tempo tem me suportado, mas, tem feito isso com muito carinho, acreditando sempre.

À família com a qual não divido o teto, mas nem por isso deixa de ser especial, também registro o meu muito obrigada, a tios, primos, padrinhos, e meus avós, José Maria, Leonor e Elza Jansen (em memória), porque nunca acreditei merecer a confiança e credibilidade que depositaram em mim, e nunca poderei achar amor mais sincero.

Em especial a Lucia, Bruna, Ismael e Paulinha, porque sei que mais do que torcer, comemoram minhas vitórias como se deles fossem, e na verdade o são.

Aos meus amigos, que ainda na infância, na escola, ou mesmo na Universidade, conheci, e passaram a ser parte tão especial do meu caminho. Entre eles destaco aqueles, não mais importantes, mas mais próximos a essa conquista:

A Raphaella Castro, pela companhia em todas as aulas, por ter feito da sua casa tantas vezes meu abrigo, por todo suco de maracujá (que nunca esquecerei) e porque em parte compartilhou sua família comigo, e a todos eles agradeço.

Ao “Baga”, e a aqueles que o compõem, porque não consigo imaginar o que teria sido sem eles, nos tornamos um, e essa parte de mim não me deixou desistir nunca.

Em especial agradeço a Laís Rodrigues, porque Deus a colocou em meu caminho, e decidiu que era um bom lugar para ela ficar, como uma amiga de todas as horas, com quem pude contar em todos esses anos de faculdade.

Aos meus amigos de sala, pessoas e futuros profissionais maravilhosos, que tive a honra de conhecer e conviver.

A Morgana, por me ajudar nessa reta final, tendo tanta paciência, quando esta já me faltava.

Aos meus chefes e companheiros de serviço, Prof. Valdir, Prof. Doval e Rosifrance, pela compreensão e paciência com meus horários e limitações.

Por fim, agradeço aos meus professores e supervisores de estágio, que tanto me ensinaram durante o percurso acadêmico; e, entre eles, ao meu orientador, Prof. Eliud José Pinto da Costa, que acreditou em mim, e me dedicou parte do seu tempo, sendo sempre positivo em seus conselhos.

Nem todo papel do mundo seria suficiente para registrar minha gratidão, e, nem de longe, todos os que são importantes foram citados. Àqueles especiais, que aqui não estão, informo que em meu coração possuem lugar cativo.

RESUMO

O presente trabalho objetiva analisar a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a importação realizada por pessoa física ou jurídica, na qualidade de consumidor final, não habitual contribuinte da espécie tributária. Tal hipótese de incidência foi criada por meio de Emenda Constitucional nº33/2001, em discordância com o entendimento legal e jurisprudencial que vigorava anteriormente. Para tanto, foi utilizado o método dialético, partindo de uma pesquisa documental, com análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial da norma constitucional, do ICMS, e dos princípios constitucionais e tributários incidentes sobre o imposto. O objetivo foi esmiuçar a finalidade, caracterização, hipóteses legais de incidência, sujeitos e disciplina constitucional do imposto, para então discutir sua incidência sobre a importação e as implicações legais decorrentes. Restou demonstrada uma radical modificação na jurisprudência firmada sobre a questão, bem como flagrante ofensa a princípios e regras constitucionalmente estabelecidas. Apesar do STF estar decidindo pela constitucionalidade da hipótese, suas decisões demonstram maior preocupação com o fator econômico, e conseqüente manipulação de conceitos jurídicos.

Palavras-chave: ICMS. Importação. Consumidor final. Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This paper wants to examine the constitutionality of ICMS on import held by an individual, final consumer, unusual taxpayer of the tax. This hypothesis of incidence was created by Constitutional Amendment nº 33/2001, in disagreement with the legal and jurisprudential understanding that existed previously. To this objective, the dialectical method was used, based on a documentary research, doctrinal analysis, legislative and case law of constitutional rule, the ICMS and the constitutional principles and tax levied about it. The objective was to scrutinize the purpose, characterization, legal hypotheses of incidence, individuals and constitutional discipline of the tax, and then discuss their impact on the import and legal implications. Left demonstrated a radical change in the jurisprudence set on the issue, as well as blatant offense to principles and constitutionally established rules. Notwithstanding the STF be deciding for the constitutionality of the case, their decisions show great concern for the economic factor, and the consequent handling of legal concepts.

Keywords: ICMS. Import. Final Consumer. Unconstitutional.

LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSSL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
EC	Emenda Constitucional
ICM	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadoria
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviços
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	Imposto Sobre o Valor Acrescentado
IVC	Imposto Sobre Vendas e Consignações
IVM	Imposto Sobre Venda Mercantil
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIS	Programa de Integração Social
EU	União Europeia
USP	Universidade de São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O SISTEMA JURÍDICO	13
2.1	A estrutura escalonada	14
2.2	A Constitucionalização dos Ramos	15
2.3	Princípios jurídicos	16
2.4	O Direito tributário	19
2.4.1	Fontes do Direito Tributário	19
2.4.1.1	<i>Constituição Federal</i>	20
2.4.1.2	<i>Emendas Constitucionais</i>	21
2.4.1.3	<i>Leis Complementares</i>	21
2.4.1.4	<i>Leis ordinárias e atos equivalentes</i>	21
2.4.1.5	<i>Jurisprudência</i>	22
2.5	Interpretação e Integração no Direito Tributário	22
2.6	O ICMS e a Constituição Federal	24
2.7	A incidência do ICMS sobre a importação de consumidor final	25
2.8	Bens e mercadorias	26
2.9	O equivocado caráter extrafiscal do ICMS	27
3	A NÃO CUMULATIVIDADE	29
3.1	Histórico	29
3.2	Caracterização do princípio	32
3.3	Relação da não cumulatividade com os Princípios Tributários nacionais	34
3.4	Formas de cumulação	35
3.4.1	Bitributação.....	36
3.5	A técnica da não cumulatividade	37
3.6	Limitação à não cumulatividade	39
4	A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A IMPORTAÇÃO	43
4.1	Hipótese legal de Incidência	45
4.2	Evolução Jurisprudencial	46
4.3	Pontos de conflito	49
4.3.1	A inclusão da importação como hipótese legal de incidência do ICMS	49
4.3.2	Bitributação.....	51

4.3.3	Cumulatividade	53
4.3.4	Inconstitucionalidade decorrente de ofensa a Clausula Pétrea	55
4.3.5	Aplicação do Princípio da igualdade	55
4.3.6	Motivação econômica e extrafiscal da Emenda.....	56
5	CONCLUSÃO	59

REFERÊNCIAS

1 INTRODUÇÃO

O imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e Comunicação – ICMS é, por sua natureza, um dos mais complexos institutos jurídicos do Direito Tributário. Características, hipóteses de incidência, competência, base de cálculo, aparentemente tudo que envolve o imposto causa controvérsia e gera polêmicas doutrinárias e jurisprudenciais.

A razão para tanto, por outro lado, não é tão controversa. O imposto é uma das principais fontes de arrecadação da Receita Estadual, e qualquer modificação em sua estrutura pode gerar ganho, ou perda, significativa para os Estados e para o Distrito Federal. Em um país de perceptível instabilidade jurídica e política, como infelizmente é o Brasil, essa situação gera um ambiente nocivo, no qual política, economia e direito se confundem de forma não tão saudável quanto a esperada.

O sistema tributário, como um todo, não é um grande facilitador das relações jurídicas que nele se originam. Não são raros aqueles que acreditam que sua complexidade é uma estratégia para que o estado, e seus operadores, possam restringi-lo e manipulá-lo ao seu “bel prazer”, mas isto não é de toda verdade. A sua complexidade é fruto do eterno embate entre os sujeitos da relação tributária, contribuinte e fisco, bem como a guerra fiscal perpetuada entre os entes da federação. O ICMS se encaixa perfeitamente nesse ambiente, e pode ser considerado umas das figuras principais dessa novela fiscal.

Os antigos IVM (Imposto sobre Venda Mercantil) e seu sucessor, o IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), foram os precursores do ICMS que hoje existe. Primeiros mecanismos de tributação da atividade mercantil, esses impostos criavam uma oneração exacerbada, pois sobre eles incidia o chamado efeito cascata, ou seja, eram cumulativos.

A teoria da não cumulatividade¹, hoje princípio e característica constitucionalmente definida do ICMS, teve origem na França e espalhou-se por todo o mundo. Considerada uma verdadeira evolução jurídica, e cultural, a não

¹ Atributo peculiar aos modernos impostos incidentes sobre a circulação de mercadorias, a não-cumulatividade tem como objetivo que o tributo incida tão somente sobre o valor acrescido em cada operação integrante da cadeia produtiva. CARDOSO, Anderson Trautmann. **Não-Cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia**. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 11.

cumulatividade inseriu-se no ordenamento jurídico nacional em 1958, mas, só adquiriu status constitucional em 1965, quando incluído na Carta Magna de 1946, através da EC nº 18/65. Foi esta mesma emenda responsável pela migração do IVC para o ICM, com o intuito de extirpar o efeito cascata do imposto, e modernizar o sistema tributário nacional, nos moldes do que já estava sendo aplicado na Europa.

As bases para o atual ICMS estavam consolidadas, e ele gradativamente foi ganhando espaço, ampliando suas hipóteses de incidência e por fim, migrando para a competência estadual. Sob a égide da atual constituição temos um imposto:

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

[...]

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

[...]

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

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;**

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

[...]

IX - incidirá também:

a) **sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).²**

A não cumulatividade do Imposto se manifesta justamente pelo sistema de compensação de créditos previsto na constituição, porém, regulado por legislação Infraconstitucional.

A questão levantada neste trabalho encontra-se prevista na alínea “a”, acima grifada no dispositivo legal, concebida pela EC N°33/01, que incluiu no rol de sujeitos passivos da relação tributária oriunda do ICMS o consumir final, não habitual contribuinte do imposto.

² BRASIL. Constituição Federal, 1988. (grifo nosso).

O anterior entendimento jurisprudencial firmava que exigí-lo sobre a importação de consumidor final, não habitual contribuinte do imposto, era prática inconstitucional, pois gerava cumulatividade, em razão da impossibilidade de compensações, já que não há transações futuras nesses casos.

Contudo, através de ágil manobra, foi editada a citada EC Nº33/2001, como meio de ampliar a incidência do imposto e forçar nova consulta jurisprudencial.

Em novo embate, o Supremo Tribunal Federal – STF modificou seu entendimento e vem afirmando que pode haver incidência de ICMS sobre a operação de Importação realizada por pessoa física ou jurídica, consumidor final, não habitual contribuinte do imposto.

O intuito deste trabalho de conclusão de curso é realizar uma abordagem holística sobre o ICMS, e sua incidência sobre a importação realizada por consumidor final, visando uma análise da constitucionalidade da nova hipótese legal de incidência do imposto. Para tanto, buscou-se desenhar a estrutura do sistema jurídico brasileiro, sua sistematização e incorporação das regras tributárias. Válida também se fez a discussão sobre a jurisprudência consolidada nos tribunais referente ao tema, e sua modificação.

Nesse sentido, utilizou-se do método dialético e de pesquisa bibliográfica e documental, com base na melhor doutrina especializada, análise de artigos, da legislação e das decisões da Suprema Corte Brasileira sobre o tema.

No capítulo primeiro será discutido o Sistema jurídico nacional e tributário, características e estrutura, incorporação e integração das normas, bem como delimitação do imposto, sua aplicação e conceitos necessários ao debate.

O segundo capítulo trabalha com a caracterização da Não Cumulatividade, dentro desta a bitributação, sua incidência, origem, incorporação, relação como outros princípios e restrições. O terceiro capítulo visa discutir se de fato há inconstitucionalidade, ou não, na incidência do ICMS sobre a importação de consumidor final, não contribuinte habitual. Para tanto, apresentam-se os argumentos de ambos os lados, sob a luz de princípios e determinações constitucionais, bem como os argumentos do STF ao analisar a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº33/2001.

Por fim, este trabalho visa servir como fonte de pesquisa a todos aqueles, juristas ou não, que buscam compreender um pouco mais sobre o ICMS e sua incidência sobre a importação de bens.

2 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O SISTEMA JURÍDICO

Para todo aquele que ingressa na carreira jurídica, no caso, o estudo do direito em si, o primeiro desafio posto é justamente compreender a complexidade do ramo ao qual se dedica. A mais emblemática, e contraditoriamente simples, das questões lançadas sobre os que se aventuram nessa jornada é justamente a de conceituar o que é o Direito, como definir essa matéria, fenômeno, ou mesmo ciência que nos é apresentada.

É bem verdade que, a depender do contexto, são incontáveis as possibilidades semânticas de tal palavra, mas, aqui não se discutirá uma disciplina acadêmica, ou um simples conjunto de normas postas, como teimam alguns, mas um sistema, meticulosamente planejado, que permite que a sociedade, como a compreendemos hoje, a seja.

Ihering inicia sua aclamada obra, *A luta pelo Direito*, com a seguinte afirmação: “O objetivo do Direito é a paz. A luta é o meio de consegui-la. Enquanto o direito tiver de repelir o ataque causado pela injustiça – e isso durará enquanto o mundo estiver de pé – ele não será poupado”.³

Parece forçosa a utilização de um texto tão profundo, por que não poético, quando se tem por objetivo discutir a legislação tributária nacional, utilizar a “Luta pelo Direito” instantaneamente vincula a discussão às temáticas de força global, humanitárias, sociais, onde se defendem os direitos humanos, individuais, de minorias e semelhantes. Todavia, o que Ihering busca na citada obra é justamente confrontar essa compreensão de grande e pequena relevância que se aplica não ao Direito, mas aos direitos em si, provocando-nos à interpretação de que o Direito não deve ser mitigado em razão do maior ou menor prejuízo que nos causa, se é direito, deve ser requerido, deve ser respeitado, deve ser exigido, pois abrir mão dele significa enfraquecer o sistema como um todo.

Então, volta-se à primeira questão, o que é esse sistema que aqui compreende-se como o próprio Direito? Como ele se aplica? E onde se relaciona com a temática desta dissertação?

³ IHERING, Rudolf Von. **A Luta pelo Direito. 7 ed.** Tradução de J. Cretela Jr.; Agnes Cretela. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p. 35.

2.1 A estrutura escalonada

Partiremos da mais tradicional das teorias, que apesar do tempo, e das adaptações, não perde sua relevância no presente debate: A Teoria Pura de Kelsen, segundo a qual “na verdade, o Direito, que constitui o objeto deste conhecimento, é uma ordem normativa da conduta humana, ou seja, um sistema de normas que regulam o comportamento humano”.⁴

Ainda segundo Kelsen, entende-se que:

A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas uma ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental - pressuposta.⁵

A norma fundamental, pressuposta, conforme a teoria de Kelsen, não se trata de um texto normativo, mas de um fundamento de validade, que justifica o dever ser, ela extrapola o ordenamento jurídico, ao passo que “determina que devemos agir em harmonia com a Constituição efetivamente posta”.⁶

Ao longo da discussão que se formula entre os planos de existência e de validade das normas, e que nos conduz é distinção entre sua existência formal (oriunda de seu processo de formação em obediência aos mecanismos legais) e sua efetiva aplicabilidade (que se demonstra através de sua coerência e adequação ao sistema normativo), revela-se a estrutura escalonada do sistema jurídico, onde coexistem normas que ao mesmo tempo se completam e, obedecem a uma estratificação, na qual se encaixam normas superiores que determinam como e sobre o que versaram as demais normas.

Limitando a questão ao espaço amostral jurídico brasileiro, é claramente possível observar a citada estratificação na construção do ordenamento jurídico, consolidando a supremacia constitucional sobre toda e qualquer produção normativa. Utilizando o exemplo clássico da pirâmide, a Constituição Federal ocupa o topo do sistema, para onde convergem, ou de onde surgem, as demais normas.

⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6 ed. São Paulo: M. Fontes, 1999. p. 4

⁵ Id. **Teoria Pura do Direito**. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 155

⁶ Ibid.

2.2 A Constitucionalização dos Ramos

Mais recentemente um modismo jurídico tem levantado uma relevante questão sobre a ordem jurídica brasileira, uma onda “constitucionalizante” se propagou pelos diversos ramos do direito, deixando transparecer uma incoerência no sistema. Temos a constitucionalização do direito Penal, do Direito de Família, o direito Tributário Constitucional etc. A incoerência se demonstra justamente na necessidade de expressar a constitucionalidade desses ramos como questão à parte, quando na realidade eles integram um sistema cuja razão de ser, e pressuposto de validade de cada um, deveria ser a própria Constituição.

É claro que o fator histórico, a recente redemocratização do país e elaboração da Constituição vigente, não pode ser desconsiderado neste contexto.

[...] o marco histórico do novo direito constitucional, na Europa continental, foi o constitucionalismo do pós-guerra, especialmente na Alemanha e na Itália. No Brasil, foi a Constituição de 1988 e o processo de redemocratização que ela ajudou a protagonizar.

A principal referência no desenvolvimento do novo direito constitucional é a Lei Fundamental de Bonn (Constituição alemã), de 1949, e, especialmente, a criação do Tribunal Constitucional Federal, instalado em 1951. A partir daí teve início uma fecunda produção teórica e jurisprudencial, responsável pela ascensão científica do direito constitucional no âmbito dos países de tradição romano.

No caso brasileiro, o renascimento do direito constitucional se deu, igualmente, no ambiente de reconstitucionalização do país, por ocasião da discussão prévia, convocação, elaboração e promulgação da Constituição de 1988.

[...] a Constituição foi capaz de promover, de maneira bem sucedida, a travessia do Estado brasileiro de um regime autoritário, intolerante e, por vezes, violento para um Estado democrático de direito.

[...] Sob a Constituição de 1988, o direito constitucional no Brasil passou da desimportância ao apogeu em menos de uma geração.⁷

O Brasil ainda é uma democracia recente e em aprimoramento, com fortes sinais de fragilidade, cujos principais instrumentos jurídicos, para não dizer códigos, são oriundos de um momento político distinto e nebuloso, tendo sido apenas recepcionados pela Constituição Federal de 1988. Por isso também o grande número de emendas e leis complementares, visando adaptá-los à nova realidade social, econômica e política.

⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 851, 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7547>>. Acesso em: 12 jun., 2015.

Todavia, o próprio fenômeno da Recepção Constitucional implica na observância e, por se dizer, ponderação das leis em vigor, visto que se tornam válidas apenas naquilo em que não contrariam a CF. Ainda assim, muitas incoerências são observadas, inflamando as cortes superiores a estarem continuamente usurpando para si a competência legislativa, decidindo sobre o que é ou não aplicável, o que é ou não in/constitucional, criando um sem número de súmulas vinculantes, cuja força excede à do texto normativo oriundo do poder legislativo. Um mal necessário, até então.

2.3 Princípios jurídicos

Esta estrutura discutida se torna ainda mais complexa quando temperada com o neopositismo jurídico. Se estruturar um sistema com normas e regras cujos valores estão expressos puramente em seus textos e contexto já seria um grande problema, adicionar a tudo isso a variante principiológica, e seus critérios de valor, não facilita o trabalho dos sujeitos das relações jurídicas.

Os princípios jurídicos, matéria nada esgotada, são mais uma espécie de instrumento para criação, aplicação e interpretação das normas jurídicas, não deixando eles mesmos de as serem. O mundo ocidental, a sociedade pós-guerras, não admite mais um sistema jurídico com feições puramente positivistas, a história ensinou duramente à humanidade que as relações humanas são por demais complexas para se limitarem a regras pré-estabelecidas com formas prontas a todo caso, a Justiça exigia muito mais para se manifestar.

Sobre a utilização dos princípios, a variedade, e qualidade, das teorias jurídicas desenvolvidas faz necessário um pequeno transito pela doutrina, propiciando uma compreensão mais ampla e completa sobre o tema. Eis o posicionamento de alguns autores:

Sobre a superioridade dos princípios constitucionais, Carrazza preleciona:

Princípio jurídico é um enunciado lógico implícito ou explícito, que, por sua generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, e modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.⁸

⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 35.

Conforme expresso nas palavras do autor, o princípio jurídico **vincula** não apenas o interprete, mas também o aplicador. Consequentemente, tem-se que a observância aos princípios é essencial à boa aplicação do direito, seja no âmbito do judiciário, do legislativo (pois a elaboração das normas deve também ser por eles direcionada) ou mesmo do executivo.

Outro a discorrer sobre o tema, Carvalho faz uma análise semântica das diversas posições que podem ser tomadas pelo termo na ciência jurídica, são elas:

a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como valores incertos em regras jurídicas de posição privilegiada; d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.⁹

Em ambos, se observa o forte caráter diretivo dos princípios.

Quanto à distinção entre princípios e regras, as teorias de duas figuras podem ser consideradas de observância obrigatória, a primeira delas, Alexy¹⁰, sob a análise de Costa:

[...] Para Robert Alexy, regra e princípio são espécies do gênero norma jurídica, pois tanto uma como outra falam do que *deve ser* e podem ser representados pelos modais deônticos “obrigar”, “proibir”, “permitir”. O critério decisivo para tal distinção consiste no fato de que os princípios são prescrições que algo seja realizado em maior grau possível diante das possibilidades jurídicas e fáticas; as regras, diversamente, são regras que só podem ser cumpridas ou não.¹¹

Conclui este ainda que:

Os princípios constitucionais são, portanto, normas jurídicas, caracterizados pela intensa carga axiológica e destinados a orientar toda atividade legislativa e, por via de consequência, a aplicação do direito.¹²

Outro importante nome a discorrer sobre a distinção entre princípios e regras foi Dworkin, um dos maiores críticos do positivismo jurídico, cuja teoria indica que a regra, sozinha, não é suficiente para dirimir todos os conflitos legais.

⁹ CARVALHO, Paulo Barros **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva 2007, p. 151

¹⁰ ALEXY, 1997 apud COSTA, 2007, p. 151

¹¹ COSTA. Eliud José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 20

¹² Ibid.

Em sua obra, a análise de casos concretos é utilizada para defender seu argumento, partindo do pressuposto de que, em casos considerados “simples”, o uso da regra pura consegue dirimir o conflito, mas, não raras vezes, encontram-se diante dos tribunais causas complexas (*hard cases*), para as quais a simples aplicação de regras postas é insuficiente, resultando, na prática, em lesão ao Direito.

Segundo este:

A diferença entre princípios e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza a orientação que oferecem. As regras são aplicadas a maneira tudo-ou-nada. Dados fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e nesse caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e nesse caso em nada contribui para a decisão.¹³

Os princípios, por outro lado, sua aplicação não exige um critério de “tudo ou nada”, podendo ser pesados - ponderados - de acordo com o caso concreto. Ou seja, uma regra é utilizada como padrão, ou descartada, de acordo com o caso, utilizando-se a que mais se adequa. Princípios não, para interpretar e solucionar um caso podem ser utilizados vários princípios, aos quais serão aplicados pesos distintos, a fim de obter uma solução mais “justa” ao caso concreto. Um mesmo princípio, em diferentes situações, pode ser aplicado com força distinta, sem que um invalide ou extinga o outro, apenas sobrepondo-se.

Por fim, um princípio simboliza um preceito, um valor social que serve de referência ao sistema jurídico, conforme preceitua Mello:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma ilegalidade ou Inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de uma estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.¹⁴

Princípios são hoje parte essencial da efetivação da justiça, instrumentos interpretativos e inspiradores, que vinculam a ciência jurídica.

¹³ DWORKIN, Ronald. **Levando o Direito a Sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 39.

¹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 748.

2.4 O Direito tributário

Tudo que foi até agora exposto busca justamente demonstrar a complexidade e a unicidade do sistema jurídico. A concepção de ramos do direito, utilizada para facilitar o ensino, não pode ser compreendida como um real isolamento de determinadas áreas.

Coelho é da opinião de que:

[...] essa divisão do Direito em ramos é, a um só tempo, funcional e didática e nada mais. Serve apenas ao pragmatismo, na regulação dos múltiplos aspectos da vida social, instituindo princípios e diretrizes adequadas aos objetos regulados, e facilita, no plano didático, o Ensino e a compreensão do Direito.¹⁵

Ao tratar do Direito Tributário, estamos apenas delimitando um objeto, e não o direito em si. Todos os critérios de validade e existência, ou mesmo de aplicabilidade, das normas que o regem se inserem no contexto geral, fazendo parte do sistema jurídico como um todo.

E que objeto seria esse ao qual se vincula o Direito Tributário? Coelho declara que “Em verdade, o Direito tributário regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos, e regula os deveres e direitos dos contribuintes [...] Seu objeto é a **relação Jurídica travada entre o estado e o Contribuinte**”.¹⁶

Os mecanismos utilizados pelo Direito para regular esses direitos e deveres são, sem sombra de dúvidas, as normas. Sejam elas expressas, implícitas, de caráter nacional ou estadual, princípios, regulamentos, resoluções ou leis propriamente ditas, são os meios pelo qual o *dever ser* se materializa, seja em matéria tributária, cível, administrativa, constitucional ou de qualquer outro ramo jurídico.

2.4.1 Fontes do Direito Tributário

A doutrina tributarista firmou uma espécie de tradição em relação às fontes do Direito Tributário, a exemplo disso, Amaro desenvolve em sua obra:

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13 ed. rev. Atual. Rio de Janeiro: Forense 2014, p. 30.

¹⁶ Ibid., p. 30 (grifo do autor).

Fontes são modos de expressão do direito. Nos sistemas de direito escrito, como o nosso, a fonte básica do direito é a lei, em sentido lato (abrangendo a lei constitucional, as leis complementares, as leis ordinárias, etc.). [...]

No direito tributário, centrado no princípio da legalidade, a *lei* exerce o papel de maior importância. Outros atos, sem a estatura da lei, podem atuar apenas em assuntos periféricos da tributação [...]

A doutrina e a jurisprudência exercem, também no campo tributário, o trabalho construtivo do direito que lhe cabe noutros setores da ciência jurídica, embora com limites menos largos de atuação, em virtude precisamente do princípio da estrita legalidade dos tributos.¹⁷

Conforme lembrou o autor, a força do princípio da Legalidade no Direito Tributário é inegável, fora a genérica manifestação constante no Inciso II do Art. 5 da CF de 1988, “que estabelece que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”¹⁸, é também manifesto no inciso I do Art. 150, da CF, em que a constituinte vedou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo, sem lei que o estabeleça. Esse princípio visa garantir a segurança jurídica, impedindo que a tributação seja manipulada pelo próprio Estado, em desrespeito às garantias constitucionais do contribuinte.

O tributo deve ser pré-estabelecido, conforme o princípio da anterioridade tributária, bem como “a lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo [...]”.¹⁹

Cientes disto, seguem aquelas que são consideradas principais fontes do direito tributário, segundo a Doutrina de Amaro, são elas:

2.4.1.1 Constituição Federal

Principal norma do Sistema Jurídico Nacional, não poderia estar fora desta relação. Destaca-se que é nela que se definem as competências tributárias (determinando a quem compete: instituir, cobrar, cada tributo), bem como as principais limitações ao poder de tributar, como os princípios da legalidade, anterioridade, da não cumulatividade, entre outros. Por ser norma de observância obrigatória, a CF acaba por impor-se em várias questões relativas ao direito tributário, em sua aplicação, na cobrança de imposto, e em suas criações. O ICMS, por exemplo, imposto da esfera estadual que estudaremos mais profundamente, é

¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva. 2014, p.189-190

¹⁸ BRASIL. Constituição Federal, 1988

¹⁹ AMARO, op. cit., p. 134.

previsto e largamente delimitado na CF, desde suas hipóteses de incidência, meios de aplicação, isenções, base de cálculo, entre outros pontos.

2.4.1.2 Emendas Constitucionais

Apesar de separadas neste tópico, equiparam-se a CF, visto que são mecanismo de alteração desta, uma vez promulgadas, passam a fazer parte do corpo constitucional. Assim como a CF é responsável pela definição das competências tributárias, cabe às emendas alterá-las.

2.4.1.3 Leis Complementares

É aquele que regulamenta a norma constitucional, naquilo que ela permite:

Sob o ponto de vista formal [...] é aquela votada por maioria absoluta [...] sob o ponto de vista material, a lei complementar é aquela que tem por objetivo (conteúdo) a complementação da Constituição, quer ajuntando-lhe normatividade, quer operacionalizando-lhe os comandos [...]. A matéria das leis Complementares é fornecida pela própria CF expressamente.²⁰

No âmbito do direito tributário, a própria Constituição define que caberá à Lei Complementar editar normas gerais, dirimir conflitos de competência, regular as limitações ao poder de tributar e fazer atuar os ditames constitucionais, nesse sentido, o próprio Código Tributário é caracterizado como Lei Complementar, mesmo que anterior à atual Constituição, ele foi por ela recepcionado e regula os citados objetos.

2.4.1.4 Leis ordinárias e atos equivalentes

Lei ordinária é aquela que, em regra, tem competência para criar Tributos multas. Formalmente, ela não exige o quórum de maioria absoluta para sua aprovação, a maioria simples das casas pode deliberar sobre a criação da espécie legislativa.

²⁰ COELHO, 2014, p. 81

Segundo Amaro “é, por conseguinte, a lei ordinária [...] que complementa, em regra, o princípio da legalidade tributária²¹”. Pois quando o princípio estipula que apenas lei poderá instituir tributos, é à lei ordinária que ele está se referindo. A lei complementar é exceção.

2.4.1.5 Jurisprudência

A Jurisprudência não é uma clássica fonte do Direito Tributário, mas tem valor significativo neste estudo, primeiramente por ser parte da questão sob análise, segundo porque:

De feito, há bastante tensão e interação entre a lei tributária e a jurisprudência dos tribunais. Às vezes a jurisprudência exerce papel de fonte formal de direito tributário, ou aparece como inspiradora da legislação. Outras vezes, principalmente na problemática de alguns impostos estaduais e municipais – como o ICMS, o ISS e o IPTU – a correção legislativa da jurisprudência sobe de importância. [...] deve ser observado que o Direito Tributário é massificado, ou seja, produz elevadíssimo número de controvérsias, entre o contribuinte e a fazenda pública da União, dos Estados e dos Municípios. Em consequência o STF e os tribunais estaduais são chamados a resolver incontáveis litígios, aumentando a possibilidade de conflito com o Legislativo.²²

Amaro ainda cita como fontes as Leis Delegadas, Medidas Provisórias, Tratados, Convênios, Decretos Regulamentares, entre outras. A coexistência de todas essas fontes, e outras não citadas, exige para uma boa leitura da norma tributária um exercício de interpretação e integração legislativa, que respeite a hierarquia e unicidade o sistema jurídico nacional.

2.5 Interpretação e Integração no Direito Tributário

A título de complementação, considerando as diversas vezes em que se falou em interpretação e integração de normas, far-se-á um breve apanhado sobre a Interpretação e integração da Lei tributária. A doutrina tributarista nem sempre separa esses dois métodos, para alguns autores os dois se classificariam apenas como interpretação tributária, contudo, os mais criteriosos distinguem os métodos.

²¹ AMARO, 2014, p. 198

²² TORRES, Ricardo Lobo. **A legalidade Tributária e seus subprincípios Constitucionais**. In: Revista de Direito Processual Geral, 58 ed. Rio de Janeiro. 2004. p. 212 e 213.

Para Amaro, “interpretar a norma jurídica consiste em identificar o seu sentido e alcance. Chama-se hermenêutica à ciência da interpretação. A interpretação é necessária para que se possa aplicar a lei às situações concretas [...]”.²³ No direito tributário, fora as teorias gerais de hermenêutica jurídica, considera-se que o Código Tributário elencou em seus Arts. 107 a 112 os métodos que deveriam ser utilizados para interpretação, com suas limitações e excepcionalidades.

Os mecanismos estabelecidos na citada norma não formam um rol taxativo, nem impedem a utilização dos meios de interpretação do sistema jurídico geral, muito menos se excluem, mas imprimem uma ordem de relevância a ser considerada.

Dessa forma, a regra é justamente a sujeição do Direito Tributário ao conjunto de métodos interpretativos fornecidos pela teoria da interpretação jurídica, por exceção, nas situações disciplinadas expressamente o interprete deve procurar (na medida do que isso seja possível) dar preferência aos critérios indicados pelo CTN”.²⁴

Por sua vez, a integração não busca discernir o alcance de uma norma posta, ela atua justamente na ausência de uma regra que discipline a questão. “É o processo pelo qual, diante da omissão ou lacuna da lei, se busca preencher o vácuo”²⁵. Nos artigos relativos à interpretação, também o código Tributário estabeleceu diretrizes quanto à integração, segundo Art. 108:

Art. 108. **Na ausência de disposição expressa**, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.²⁶

²³ AMARO, 2014, p. 231

²⁴ Ibid., p. 234.

²⁵ Ibid., p. 232.

²⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional, 1966.

O dispositivo também estabelece limites e vedações aos métodos, por exemplo, o respeito ao princípio da Legalidade impede a criação, extinção ou alteração de tributo por meio da analogia.

2.6 O ICMS e a Constituição Federal

Adentrando ao tema proposto, demonstra-se necessária uma breve abordagem do Tributo estudado.

A Emenda constitucional de 1965 criou o ICM, um imposto bem mais próximo ao atual ICMS, formulado na tentativa de modernizar o sistema tributário nacional e atender aos clamores internacionais pela não cumulatividade, neste sentido:

Sacha Calmon Navarro Coelho leciona sobre o momento histórico em que houve a alteração do IVC para o ICM no Brasil:

Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, 'em cascata', propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por imposto 'não-cumulativo', que tivesse como fatos jurídicos não mais 'negócios jurídicos', mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM, não-cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAS.²⁷

Observa-se neste momento a internalização do princípio da não cumulatividade na nossa Carta Magna, bem como a criação dos institutos de compensação, mas este ponto será trabalhado mais profundamente no próximo capítulo.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS foi concebido, com esta nomenclatura, na redação da Constituição Federal de 1988, que modificou o imposto, incluindo Serviços nas hipóteses de incidência, afirmando

²⁷ COELHO, 2014, p. 313-314.

uma tendência à unificação de impostos. Miguel, em sua obra *Incidência do ICMS sobre operações de importação*, pondera que:

Atualmente, portanto, temos o ICMS, que incide sobre operações relativas à circulação de Mercadorias e prestações de serviços de comunicação de transporte interestadual e intermunicipal. Os demais tributos são tributados pelo ISS.

Roque Antonio Carraza pondera que a sigla ICMS alberga, pelo menos, três impostos diferente: (i) imposto relativo à circulação de mercadorias; (ii) imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e (iii) imposto sobre prestações de serviço de comunicação. São hipóteses de incidência distintas, como distintas são as suas bases de cálculo.²⁸

A proibição à cumulatividade também está expressa no atual texto constitucional, especificamente no Art. 155, § 2º, I, segundo o qual o ICMS “não será 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”.²⁹

Este imposto de competência estadual, firmou-se no sistema tributário brasileiro, não sem críticas ou controvérsias, e muitas são as limitações, hipóteses de incidências, isenções, entre outras determinações constitucionais a seu respeito, formando um rico, e extenso, material a ser explorado, que torna necessário limitar e pontuar o objeto da presente discussão.

2.7 A incidência do ICMS sobre a importação de consumidor final

A CF de 1988, em sua redação original, determinava que o ICMS:

Art. 155, § 2º, 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.³⁰

Essa redação foi alterada pela Emenda Constitucional 33, de 11 de dezembro de 2001, passando a vigorar da seguinte forma:

²⁸ MIGUEL, Luciano Garcia. **Incidência do ICMS nas operações de Importação**. São Paulo: Noeses, 2013. p.18.

²⁹ BRASIL, Constituição Federal, 1988.

³⁰ Ibid. Art. 155, § 2º, IX

Art. 155, § 2º, IX - incidirá também: Sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.³¹

Essa nova redação criou uma hipótese legal antes incabível, a incidência do ICMS sobre contribuinte não habitual. A vedação visava impedir exatamente a incidência da cumulação, visto que tais contribuintes não teriam como compensá-la em operações futuras, pois eram o que aqui denominamos de consumidor final.

A jurisprudência anterior à EC 33/2001 também consolidava o entendimento de que a importação realizada por consumidor final, pessoa física ou jurídica, não permitia a incidência do imposto. Após a modificação do texto constitucional a discussão voltou à tona, sem uma resposta aparentemente suficiente.

Afastando, apenas por uma questão de praticidade, a discussão sobre necessidade de regulamentação da cobrança por parte dos estados, as novas diretrizes constitucionais são questionadas quanto à possível incompatibilidade com o princípio da não cumulatividade e outras garantias constitucionais do contribuinte. Após discussão, em 2003 o STF optou por republicar a súmula nº 660, com texto determinando que: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física, ou jurídica, que não seja contribuinte do imposto”³².

Não restou nada claro o que a Suprema Corte optou com ratificar, visto que o entendimento posterior à Emenda Constitucional 33/2001 é de que caberia a incidência sobre importação do consumidor não habitual contribuinte da espécie tributária, o correto deveria ter sido retificar a Súmula após julgados, e não mantê-la, em dissonância com os próprios.

2.8 Bens e mercadorias

Nesse ponto, é essencial desenvolver a distinção entre a compreensão do que é um bem, e do que é mercadoria.

³¹ BRASIL, Constituição Federal, 1988.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Sumula 660, 2003

Bem é gênero do qual mercadoria é espécie. O que distingue um do outro é a sua destinação e não a coisa em si. O bem que é destinado à comercialização passa a ser mercadoria. Uma mercadoria perde essa qualidade quando não mais destinada à comercialização.³³

Assim, quando o STF optou por manter o texto da Súmula 660, manteve o critério da habitualidade para determinar a incidência do imposto, ou, ao menos indicou nesse sentido. Pois, aquele que é pessoa física, consumidor final, e, de fato, contribuinte não habitual, não pode ter um bem importado caracterizado como mercadoria. A prática ou não, da mercancia é que distinguiria quem seria, ou não, sujeito passivo da obrigação tributária.

No entanto, a própria EC nº33/01 surgiu em um contexto em que alguns Estados, mesmo sem permissão constitucional, ou elaboração de lei que regulamentasse a matéria, já estavam cobrando o imposto sobre importação de pessoa física.

Ainda hoje, há demandas judiciais sobre a questão, com diferentes interpretações sendo aplicadas. Tanto pessoas físicas, quanto pessoas jurídicas, que não praticam a mercancia, se vêm lesionadas com a cobrança do imposto sobre suas operações de importação.

2.9 O equivocado caráter extrafiscal do ICMS

Desde 2001, e mesmo antes, o tema tem interessado por uma razão muito óbvia: o crescente número de importações realizadas por pessoas físicas, ou mesmo pessoas jurídicas, para uso e não revenda. O que há alguns anos era raro, agora é prática comum dentro dos lares brasileiros, tanto de classes mais abastadas, quanto da aclamada classe média. O E-commerce foi uma ferramenta que abriu o comércio para aquilo que as teorias de globalização, e a economia mundial, já anunciavam há alguns anos, diminuindo fronteiras entre consumidor e fornecedor.

Nesse contexto, fica evidente a rentabilidade da hipótese de incidência gerada, bem como o risco econômico que a entrada dessas mercadorias pode gerar, mas, o Fisco e o constituinte derivado não deveriam por esta razão confundir as características do tributo, e impor-lhe uma extrafiscalidade não natural.

³³ COSTA, Eliude José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 118.

Em nenhum momento o ICMS foi posto como regulador de economia, mas hoje, “apesar do seu feitio aparentemente neutro, apresenta-se como formidável instrumento de intervenção [...]”.³⁴

Ao contrário dos impostos que geralmente se voltam a esse interesse, o ICMS é de competência estadual, o que acirra o debate, e põe em cheque o interesse de um número maior de entes, mais preocupados com sua arrecadação, do que com o contribuinte que o sustenta.

³⁴ COELHO, 2014, p. 316.

3 A NÃO CUMULATIVIDADE

Conforme Machado, a não-cumulatividade é:

A qualidade do imposto, o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido. Em outras palavras, do valor do imposto que incide na saída dos produtos deduz-se o valor do imposto que incidiu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos³⁵.

Ou seja, firma-se como um princípio, ou mesmo mecanismo, que objetiva desonerar as operações sobre as quais incidam tributos de forma repetitiva. Sua utilização implica em uma única incidência real do tributo sobre a operação, mesmo que na prática ele seja cobrada nas diversas operações intermediárias.

3.1 Histórico

Historicamente, complementando a breve abordagem realizada no capítulo anterior, a não cumulatividade tem origem francesa, e incorporou-se ao ordenamento jurídico brasileiro em 1958, com a edição da Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958, certamente que nesta época não era caracterizado como princípio, nem possuía a abrangência de hoje.

A citada lei era voltada para a aplicação do antigo Imposto Sobre Consumo, algo próximo ao atual IPI, permitindo o abatimento do valor incidente sobre as aquisições de matérias-primas e demais insumos empregados na fabricação e no acondicionamento de produtos, que seriam novamente submetidos a sua incidência³⁶.

O Art. 5º da Lei nº 3.520/58 dispunha que:

Art. 5º Quando num mesmo estabelecimento produtor se fabricarem artigos sujeitos ao imposto de consumo que, sem saírem deste estabelecimento, forem utilizados na fabricação ou no acondicionamento de outros tributados, o imposto incide somente no produto final, facultada ao fabricante a

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, vol. 1, 2003. p. 495.

³⁶ CARDOSO, Anderson Tautmann. **Não cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 20

dedução dos impostos pagos sobre as matérias primas que concorrerem para a sua produção.³⁷

Mesmo que precariamente, os fundamentos do princípio da não cumulatividade já estavam presentes na norma, sendo posteriormente consolidado, aprimorado e ampliado por meio da reforma promovida à Constituição Federal de 1946 pela EC nº 18 de 1º de Dezembro de 1965, a partir da qual os estados adquiriram a Competência para Instituir Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadoria (ICM), aplicando-lhe também a não cumulatividade.

O objetivo dessas reformas de ordem internacional eram justamente desonerar a produção e circulação de mercadorias, abolindo o famoso “efeito cascata”, além disso, a não-cumulatividade era “uma solução para resolver o conflito entre os chamados Estados produtores e os Estados ditos consumidores, ou seja, entre estados remetentes e Estados destinatários nas transações interestaduais”.³⁸

Por fim, fazia parte de um movimento cujo objetivo era a concretização do Sistema tributário nacional e diminuição dos conflitos de competência interestadual, amenizando a guerra fiscal.

A Constituição seguinte (1969) perpetuou a consagração da Não-Cumulatividade no sistema jurídico pátrio, mas, foi a CF de 88 que definiu e estabeleceu contornos a esse princípio, caracterizando-o conforme o conhecemos hoje. O texto da atual constituição vigente:

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

[...]

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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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

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.**³⁹

³⁷BRASIL, Senado Federal, LEI Nº 3.520, de 30 de Dezembro de 1958. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=86013&norma=112358>>. Acesso em: 20, jun., 2015.

³⁸ SOUZA, 1972 apud CARDOSO, 2009, p. 23

³⁹ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11 maio, 2015. (grifo nosso).

Outro ponto relevante, que difere a abordagem da Não Cumulatividade na CF de 88 das demais, é que, antes dela os textos constitucionais determinavam que “o abatimento do ICM se daria ‘em forma disposta em lei complementar”.⁴⁰ Essa consideração foi suficiente para que questionassem a aplicabilidade plena do instituto e levantassem debates sobre a possibilidade do Legislador infraconstitucional limitar o seu alcance, parte da doutrina admitia que “o ICMS possuiria eficácia contida, admitindo restrições que poderiam ser impostas por lei complementar”.⁴¹

Em concordância com o que defende o citado Moreira, compreende-se que essa leitura nunca foi possível, nunca coube ao legislador decidir sobre a aplicação ou não da garantia de não cumulatividade, nem era a edição de norma complementar condição suspensiva da eficácia do texto, nas palavras do autor:

Da leitura das normas constitucionais extraia-se que a não-cumulatividade sempre foi mandatória para o IPI e para o ICM. Todavia, como este último exige lei complementar para manter a unidade da legislação estadual em todo o País (haja vista a competência dos 26 Estados-membros e Distrito Federal para sua instituição), as Constituições pretéritas atribuíam ao legislador nacional (*rectius*, complementar) a tarefa de Disciplinar a não-cumulatividade. Contudo, essa delegação nunca consistiu em uma faculdade para, se e quando quisesse, a não cumulatividade dos impostos. Tratava-se de um comando peremptório, que devia ser obedecido pela lei de normas gerais do ICM, sob pena de Inconstitucionalidade.⁴²

Em 1997, decisão do STF equiparou a não cumulatividade do ICMS à do IPI, ou seja, a aplicação do princípio se daria sem qualquer restrição:

- O INCISO II DO ARTIGO 23 DA CONSTITUIÇÃO ESTABELECE, **SEM QUALQUER RESTRIÇÃO, O PRINCÍPIO DE QUE O ICM É NÃO-CUMULATIVO.** - INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 52 DO DECRETO 17.759, 13 DE FEVEREIRO DE 1976, DO ESTADO DE MINAS GERAIS, POR VIOLAÇÃO DOMENCIONADO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. REPRESENTAÇÃO PROCEDENTE.⁴³

⁴⁰ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2012.

⁴¹ *Ibid.*, p. 83.

⁴² *Ibid.*, p. 83.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rp: 973 MG, Relator: Min. Moreira Alves, Data de Julgamento: 16/12/1977, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 07-04-1978 PP-EMENT VOL-01090-01 PP-00029 RTJ VOL-00086-03 PP-00765.

A Constituição Federal de 1988 findou a discussão ao não fazer referência à necessidade de futura Lei Complementar para regulamentação da não-cumulatividade, apenas determinou que o regime de compensação do imposto seria disciplinado por legislação complementar.

Encerrando este tópico, faz-se salutar a declaração de Melo ao afirmar que, “a não cumulatividade concerne à evolução cultural, social econômica e jurídica de um povo. Sendo essencial, sua supressão do texto constitucional causaria um abalo na estrutura sobre a qual foi organizado o Estado”.⁴⁴

3.2 Caracterização do princípio

Frisa-se que, apesar de amplamente difundida como um princípio, vide o próprio título desta produção, a natureza jurídica da não-cumulatividade do ICMS é amplamente questionada na doutrina, havendo aqueles que a compreendem como Princípio Constitucional, e aqueles que a caracterizam como mera técnica de apuração do valor a ser tributado, claramente, se seguirá o primeiro entendimento, considerando a não-cumulatividade um princípio constitucional, que pode ser também compreendido como técnica de aplicação do imposto.

A Constituição Federal de 1988 adotou o princípio da não-cumulatividade no âmbito do Direito Tributário Brasileiro, inicialmente com relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, estendendo-o, posteriormente, às contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS.⁴⁵

Sobre princípios, retomando brevemente a discussão, Barrueco expõe:

Os princípios aparecem na Constituição como diretrizes a ser observadas na compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas.⁴⁶

⁴⁴ MELO, José Eduardo Sores de. **Importação e Exportação no Direito Tributário**: impostos, taxas e contribuições. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 167

⁴⁵ RIBEIRO, Rodrigo Koehler. **O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro**. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.18, jun. 2007. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm Acesso em: 02 jul. 2015.

⁴⁶ BARRUECO, Fernando Mauro. **A não Cumulatividade do ICMS**. Disponível em: <http://www.webartigos.com/artigos/a-nao-cumulatividade-no-icms/#ixzz3Y2sY5Aw4>>. Acesso em: 12, jun. 2015.

Para este, “a não-cumulatividade é uma norma técnica, e não um princípio do Direito Tributário, pois se trata de um comando para que os tributos não sejam cumulativos, permitindo-se o seu aproveitamento e compensação dos valores recolhidos na operação anterior, na operação subsequente [...]”.

Todavia, o mesmo acaba por concluir que:

O princípio da não cumulatividade caracteriza-se como um verdadeiro imperativo constitucional, que deve ser observado pelo Estado. Tal princípio faz parte das Garantias constitucionais do contribuinte em relação ao Estado Fisco, não podendo ser eliminado, nem mesmo por emenda constitucional.⁴⁷

Para Machado, “a técnica da não cumulatividade, e o meio pelo qual se cumpre o princípio”.⁴⁸

Coadunando com os citados entendimentos, Carraza ressalta sobre a não-cumulatividade:

Não estamos, na hipótese, diante de simples recomendação do legislador constituinte, mas de norma cogente que, por isso mesmo, nem o legislador ordinário, nem o administrador nem, muito menos, o interprete podem desconsiderar.⁴⁹

Depreende-se desses conceitos que a não cumulatividade se caracteriza sim, como princípio constitucional, e como tal, de observância obrigatória, eficácia plena, e “aplicabilidade imediata”. A técnica em si não descaracteriza o princípio, mas auxilia sua efetivação.

No que se refere à sua natureza, a doutrina tributaria nacional caracteriza a não-cumulatividade do ICMS como “garantia constitucional de abatimento”, ou “direito constitucional reservado ao contribuinte do ICM; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual”, como qualifica Ataliba e Giardino.

[...]

De fato, como se infere a partir da Doutrina Majoritária, a norma da não-cumulatividade do ICMS, na redação do texto constitucional, é impositiva, ou seja, prescreve um procedimento que, necessariamente, deve ser exercido.⁵⁰

⁴⁷ BARRUECO, Fernando Mauro. **A não Cumulatividade do ICMS**. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/a-nao-cumulatividade-no-icms/#ixzz3Y2sY5Aw4>>. Acesso em: 12, jun. 2015.

⁴⁸ MACHADO, 2007

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **"ICMS"**. 4 ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 174.

⁵⁰ CARDOSO, Anderson Trautmann. **Não Cumulatividade do ICMS: Dimensão Normativa e Eficácia**. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2009, p.33.

Essa caracterização resta prejudicada por aqueles que compreendem princípios como simples diretrizes, e não normas de observância obrigatória, talvez pelas próprias características e mecanismos de ponderação aplicados aos princípios, como já discutido, mas, essa não é a posição majoritária na doutrina e nas cortes nacionais. Princípios não podem ser utilizados e dispensados a maneira e interesse do interprete, eles são ponderados de acordo com o caso concreto, onde há conflitos entre diversos valores. No caso da não cumulatividade, que traduz-se em princípio constitucional expresso, há o estreitamento entre os conceitos de regra e princípios.

3.3 Relação da não cumulatividade com os Princípios Tributários nacionais

A doutrina de José Eduardo Soares de Melo é feliz ao relacionar o princípio da não cumulatividade com outros, típicos princípios gerais do Direito tributário, são eles: a) o da igualdade; b) da capacidade contributiva; c) e da proibição do efeito confiscatório.

O princípio da igualdade (arts. 5.º, caput, e 150, II, da CF/1988) e da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF/1988) mantém congruência com o princípio da não cumulatividade. O consumidor final é o objetivo último da produção e circulação de mercadorias e da prestação de serviço. É para a satisfação de suas necessidades que está direcionada a atividade dos produtores[...]. Os princípios da isonomia e da capacidade contributiva são determinações constitucionais endereçados ao legislador ordinário, a quem incumbe a tarefa de instituir impostos que sejam uniformes e respeitem a capacidade econômica de todos aqueles que estejam na mesma situação jurídica.

[...]

Alinhando o princípio da proibição do efeito confiscatório com o princípio da não cumulatividade, pode-se observar que os mesmos se tocam e se complementam. Supondo-se que, em determinada operação, o ente tributante venha a estabelecer a proibição total ou parcial incidente nas operações anteriores, estará a um só tempo provocando o efeito cumulativo, condutor de um aumento artificial no preço dos produtos, em prejuízo ao consumidor final. Também estará acarretando um efeito confiscatório porque sobre o mesmo preço ocorrerá mais de uma incidência do mesmo do mesmo imposto [...].⁵¹

Apesar de, em regra, ser diretamente empregado ao contribuinte “comerciante/produtor”, visto que é ele que recebe as compensações, o princípio da não cumulatividade tem por objetivo não onerar excessivamente o consumidor, que

⁵¹ MELO, 2014. p.167-168.

é quem de fato sente o impacto econômico, pois arca com os custos de toda a cadeia de produção, distribuição e comercialização, sentindo o peso do valor final do produto. Por esta razão, ressalta-se a grande importância econômica da não cumulatividade, e a necessidade de sua efetivação para a construção de uma economia sadia, que preze pela justiça social.

3.4 Formas de cumulação

Sobre a cumulação, e suas formas de expressão, André Mendes Moreira, Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP, declara que:

Quando se fala em cumulação de tributos, há três realidades possíveis e distintas, a saber:

- (a) exigência de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato, que pode consistir em: (a.1) bitributação; ou (a.2) bis in idem⁵²;
- (b) inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações, majorando artificialmente a riqueza tributável;
- (c) incidência do tributo em dois ou mais estádios da cadeia produtiva.⁵³

Quando se fala em ICMS, facilmente essas três possibilidades se caracterizam, todavia não é consenso doutrinário a consideração de todas como cumulação, consolidado é o entendimento de que cumulação compreende a

⁵² O bis in idem, a seu turno, é menos usual. Afinal, o ente federado pode exercer livremente sua competência para gravar determinada situação fática, desde que respeite os princípios constitucionais tributários. Havendo interesse em incrementar a receita, basta ao ente público aumentar a alíquota do tributo existente. Por essa razão o bis in idem ocorre, em regra, quando a carga tributária já é muito elevada sobre certas realidades e, mesmo assim, o Estado pretende majorá-la. Para refugir à caracterização do confisco – mais claramente visualizável quando um único tributo é utilizado com alíquotas excessivas – o ente estatal se utiliza do subterfúgio de criar outra exação para gravar a mesma realidade. Essa situação é repelida pelo direito tributário.

A segunda hipótese de superposição contributiva ocorre quando se incluem na base de cálculo das exações o valor de outros tributos. Essa prática, pouco comum noutras plagas, tem sido adotada amiúde pelas leis tributárias brasileiras, como ocorre com o “cálculo por dentro” do ICMS⁵. Para além deste, tem-se ainda cumulação de incidências com a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do IPI e do PIS/COFINS; a inclusão da CSLL na base tributável pelo IRPJ, inter alii. Com isso, a alíquota real do tributo torna-se superior àquela nominalmente constante da lei, pois a exação passa a gravar uma base majorada. Inobstante os equívocos de tal sistemática, a jurisprudência pátria tem admitido inclusões de valores tributários no cálculo do quantum debeat de outras exações. CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de. **Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos**. In: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, p. 47.

⁵³ Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, pp. 47-88.

incidência do tributo em dois ou mais estádios da cadeia produtiva, traduzindo-se no chamado “efeito cascata”.

Apesar de ser a postura mais habitual, de fato, encontra-se também na bitributação grave ofensa à Constituição federal, e por esta razão precisará ser brevemente abordada.

3.4.1 Bitributação

Ocorre bitributação quando, um mesmo fato jurídico é tributado por mais de um ente estatal. De acordo com a doutrina da professora Regina Helena Costa:

A bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico.⁵⁴

Compreende-se então que a bitributação gera um conflito de competência tributária, em ofensa à CF.

A hipótese legal que configura o fato gerador do ICMS, no caso da importação do consumidor final, esta discriminada na CF, segundo a qual:

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

[...]

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).⁵⁵

A própria CF, em seu Art.153, estabelece que: “Compete à União instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros”⁵⁶, por mais que haja um esforço hermenêutico da doutrina e da jurisprudência no sentido de distinguir

⁵⁴ COSTA. Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.472.

⁵⁵ BRASIL. Constituição Federal, 1988.

⁵⁶ Ibid. Art.153

importação de operação de entrada de bens ou mercadoria importada do exterior, tal distinção é inviável, o mesmo fato está sendo tributado tanto pelos Estados, quanto pela União.

Podemos conceituar a bitributação como a pretensão de mais de um ente político para tributar a mesma situação. Já o bis in idem ocorre quando a mesma pessoa política pretende tributar mais de uma vez a mesma situação.⁵⁷

Nesse sentido, a hipótese legal de incidência do ICMS criada pela EC nº33/2001 estaria ofendendo, primeiramente, a competência tributária estabelecida pela Constituição Federal, que estabeleceu que compete à União estabelecer Impostos sobre importação de produtos estrangeiros, e por fim, incidindo em Bitributação, com coincidência entre os fatos geradores do ICMS e do Imposto sobre a Importação.

3.5 A técnica da não cumulatividade

Caracterizado o princípio, e demonstrada a sua relevância, é essencial que se discorra sobre a eficácia e efetividade da não cumulatividade (direcionada ao ICMS), neste ponto, é necessário afastar a abordagem principiológica e aprofundar o estudo da técnica empregada para sua concretização.

A CF de 1988 determina que, será compensado do que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo, ou outro Estado ou pelo DF.

Moreira esclarece que:

[...] a aludida compensação não se confunde com o indébito tributário [...] A compensação do tributo pago indevidamente é forma de extinção do crédito tributário (CTN, art.156, II). Já a compensação dos créditos de exação não-cumulativas consiste em operação contábil, realizada pelo próprio contribuinte, com o fito exclusivo de se apurar o *quantum* a pagar.⁵⁸

O método constitucionalmente estabelecido para aplicação da não cumulatividade é o de subtração indireta – imposto-contra-imposto – utilizado tanto

⁵⁷ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Método, 2009. p. 104.

⁵⁸ MOREIRA, 2012. p. 86

para o ICMS, quanto para o IPI. O IVA⁵⁹, adotado na União Europeia, utiliza do mesmo mecanismo.

“Com esse método, o imposto a ser compensado já vem expresso na própria nota fiscal de aquisição, sendo necessário apenas avaliar se o bem adquirido é passível de geração de crédito para o adquirente,”⁶⁰ a facilidade se torna a grande vantagem desta técnica.

Não é uma alteração na base de cálculos, ou na forma de aplicação do imposto, há apenas um mecanismo que permite posterior aproveitamento de parte desse valor.

[...] a não cumulatividade não se integra a estrutura do ICMS, tendo operatividade em momento posterior à configuração do débito tributário. Não se confunde com base de cálculo (aspecto integrante da norma de incidência tributária), posto que a compensação dos débitos, com os créditos, é elemento estranho à estrutura quantificadora do tributo.⁶¹

Coelho elenca os dois sistemas pelos quais é possível aplicar o princípio da não cumulatividade, são eles:

a) **a concessão de crédito financeiro dedutível**, que abrange o imposto pago relativo a qualquer bem entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade; b) **a concessão de crédito físico**, o qual restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.⁶²

⁵⁹ O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto geral sobre o consumo, aplicado às atividades comerciais que implicam a produção e a distribuição de bens e a prestação de serviços. As disposições relativas à criação do sistema comum do IVA da União Europeia (UE) são codificadas pela atual Diretiva IVA. O sistema comum do IVA aplica-se aos bens e serviços comprados e vendidos para fins de consumo na UE. O imposto é calculado em função do valor acrescentado aos bens e serviços em cada fase da produção e da cadeia de distribuição. O imposto é cobrado de forma fracionada através de um sistema de pagamentos parciais que permite aos sujeitos passivos do IVA (empresas registadas para efeitos do IVA) deduzir da sua conta IVA o montante do imposto que pagaram a outros sujeitos passivos sobre os bens adquiridos destinados à sua atividade comercial aquando da fase precedente. Este mecanismo permite assegurar a neutralidade do imposto, independentemente do número de operações. O IVA é suportado em definitivo pelo consumidor final sob a forma de uma percentagem aplicada sobre o preço final do bem ou do serviço. Esse preço final é a soma dos valores acrescentados em cada fase de produção e de distribuição. O fornecedor de bens ou o prestador de serviços (o sujeito passivo) paga o IVA sobre os bens ou os serviços à administração fiscal nacional, após dedução do IVA que pagou aos seus próprios fornecedores. Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) (Diretiva IVA) Disponível em: <http://publications.europa.eu/resource/ellar/4244709e-7eba-4e40-b12a-3a5b9e68069a.0019.02/DOC_3> Acesso em: 28 jun. 2015.

⁶⁰ MOREIRA, 2012

⁶¹ MELO, 2014, p. 234

⁶² COELHO, 2014, p. 484. (grifo nosso)

O legislador Infraconstitucional não pode limitar a abrangência da não cumulatividade, como visto anteriormente, cabe a ele apenas discipliná-la, o que, segundo Melo, consiste na “fixação de elementos necessários à operacionalização do regime de abatimento de valores tributários, mediante a consideração de documentos periódicos de apuração, alocação e estabelecimentos do contribuinte, sistemáticas de transferência etc”.⁶³

Desta feita, o sistema aplicável não seria outro, que não o de “concessão de crédito financeiro” elencado por Coelho, não restritivo e “único compatível com o ditado constitucional”, todavia, o ilustre mestre assevera que:

não obstante, o princípio foi amesquinhado em favor dos interesses arrecadatórios dos Estados, senhores únicos que são dos convênios definitórios da extensão de princípio constitucional tão importante, adotando-se o antigo sistema de crédito físico, limitado e restritivo, onerador da produção e violador do ditame constitucional.⁶⁴

A jurisprudência nacional é oscilante quanto à questão, o STF tem se manifestado favoravelmente à aplicação do crédito físico, e à necessidade de complementação da norma constitucional que estipula a compensação. Ou seja, norma complementar poderia limitar ou não a utilização desse crédito. Enquanto o STJ, apesar de não fugir a esta compensação, interpreta essa norma complementar de forma a não permitir que mutile, ou melhor, restrinja, a amplitude constitucional da não cumulatividade.

3.6 Limitação à não cumulatividade

A impossibilidade da limitação à não cumulatividade pelo legislador infraconstitucional não traduz-se em completa vedação à limitação do instituto. Na sua forma originária, conforme foi primeiramente incorporado à Constituição brasileira, na década de 70, o princípio não apresentava limitações, porém, ao longo dos anos essa realidade foi se modificando.

Não é difícil compreender o porquê das modificações, a perda fiscal decorrente da aplicação da não cumulatividade não agradou os arrecadadores, que

⁶³ MELO, 2014, p. 235.

⁶⁴ COELHO, 2014, p. 485

infligiram muitas batalhas jurisprudenciais na tentativa de legitimar a limitação do instituto.

Os Estados tentaram por muitas vezes, através de edição de leis, mitigar a não cumulatividade do tributo, mas sofriam grande oposição da jurisprudência consolidada. O próprio estado Maranhão, segundo narra Moreira:

Pretendeu limitar o direito ao crédito das empresas beneficiadoras do grão sitas em seu território. Arvorando-se em um decreto estadual, a fiscalização maranhense determinava o estorno de 4,67% dos créditos oriundos da aquisição de arroz *in natura* [...] O fundamento para a glosa consistia na perda de umidade após a industrialização, que resultava na redução do peso do produto no referido percentual”.⁶⁵

O STF manifestou-se contrariamente à limitação, declarando que consistia em ofensa à não cumulatividade. Fato ocorrido em 1978.

A plenitude da aplicação do princípio, no entanto, não durou, em 1983 foi editada a emenda Constitucional nº 23, conhecida como Emenda Passos Porto, segundo a qual:

Art. 1º Os dispositivos da Constituição Federal abaixo enumerados, passam a vigorar com as seguintes alterações:

[...]

Art. 23.

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.

Estava vedada, desde então, “o transporte dos créditos de ICM para as etapas subsequentes à isenta, ou não tributada”, em discordância com o entendimento consolidado até então.

A gama de limitações se expandiu desde então, os Estados continuamente se mobilizam no intuito reduzir as compensações, e aumentar a arrecadação do fisco. Atualmente, a CF de 88 estabelece como exceções ao direito de crédito “a saber: A isenção⁶⁶ ou não incidência⁶⁷, salvo determinação em

⁶⁵ MOREIRA, 2012. p, 88.

⁶⁶ **Isenção**: “Clássica é a tese de que a isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido. Sensível a reclamos de ordem ética social, econômica, política, financeira etc., a autoridade legislativa desonera o sujeito passivo da obrigação tributária de cumprir o

contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo a operações anteriores”⁶⁸

Coelho pontua sabiamente sobre a questão:

A bem da verdade, impostos como o ICMS, em razão da técnica não cumulativa ou, por outro lado, em razão da conta-corrente fiscal, existe uma radical incompatibilidade entre a natureza da exação e as exonerações fiscais. Dar isenção numa fase intermediária do ciclo ou mesmo conceder imunidade significa ‘transferir’ para o elo seguinte o ‘ônus’ do imposto.⁶⁹

Em sequência, o que um dos contribuintes não pagar, será cobrado daquele que o suceder (o adquirente), este por sua vez pagará o imposto sem qualquer compensação, indiretamente substituindo o pagamento do primeiro, ou seja, o ônus retirado de um é completamente absorvido pelo outro na relação.

A imunidade, ou isenção, só funciona nos impostos não cumulativos plurifásicos se foram (a) integrais (envolvendo o processo inteiro de circulação) e assim mesmo num mesmo corredor de fases [...] ou se se deram na fase final do ciclo.
[...] Cabe aqui referir que, a Constituição, com tais disposições, tornou cumulativo, em certas configurações, um imposto que ela própria cunhara não cumulativo. Paradoxo. Mais que isso, ausência de técnica legislativa e visão curta. A pressão dos Estados se fez irresistível.⁷⁰

Desde a vigência da CF de 88, a isenção ou não incidência do imposto sobre as prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação também resulta em limitação da não cumulatividade.

Tratando de restrições a não cumulatividade, Barrueco ressalta a necessidade de esclarecimento sobre o diferimento, que, conforme o autor:

dever jurídico de recolher o gravame, mediante dispositivo expresso em lei. Toma-se como premissa que o fato jurídico ocorre normalmente, nascendo o vínculo obrigacional. Por força da norma isentante, opera-se a dispensa do débito tributário.” CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18 ed. rev. atual. São Paulo: editora Saraiva, 2007.

⁶⁷ Sob a ótica do STF, externa André Mendes Moreira: “a **não incidência** do se á em situações fáticas, não abarcadas pela norma de tributação. É o caso, por exemplo, das vendas de ativo imobilizado das indústrias, que fogem à incidência do ICMS por não serem mercadorias, e também, das situações ao abrigo de imunidades [...]”. MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2ª ed. Editora Noeses: São Paulo. 2012

⁶⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **Importação e exportação no direito tributário**: impostos, taxas e contribuições. 3 ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais: São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2014, p.235.

⁶⁹ COELHO, 2014, p. 476.

⁷⁰ Ibid., p. 476.

[...] nada mais é que um adiantamento ao contribuinte. Nota-se que os efeitos do diferimento são os mesmos da isenção. Nele não há incidência legalmente qualificada. Dessa forma, o diferimento não resultará em crédito na operação subsequente.”⁷¹

O diferimento favorece o mais fraco entre os comerciantes. Ainda sobre a questão:

O diferimento apenas retarda a tributação, postergando-a para a etapa subsequente de circulação da mercadoria. [...] Como o diferimento não foi criado para beneficiar o contribuinte substituto, entendeu o STF ser indevida a outorga de crédito presumido nessa hipótese.⁷²

Por fim, destaca-se uma última limitação, tratada pelo autor como vedação ao crédito, decorrente de perecimento de mercadoria.

Por tal razão, torna-se devido o estorno do crédito que foi escriturado quando da entrada do bem. A justificativa pretoriana, é singela: a não cumulatividade pressupõe uma série de etapas encadeadas que irão resultar, ao cabo, no consumo final da mercadoria. Se a plurifasia é interrompida em determinado momento pela perda ou destruição do produto, então a última operação se equipara à venda ao consumidor final.⁷³

Conforme estabeleceu o STF, no caso de mercadorias que perecem por razão de furto, roubo, incêndio ou outra eventualidade, não existe direito a aproveitamento de créditos, de ICMS ou IPI, nesses casos, o industrial ou comerciante se caracteriza como consumidor final, tendo que arcar com todo ônus do imposto.

⁷¹ BARRUECO, Fernando Mauro. **A não Cumulatividade do ICMS**. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/a-nao-cumulatividade-no-icms/#ixzz3Y2sY5Aw4>>. Acesso em: 12, jun. 2015

⁷² MOREIRA, 2012. p. 126

⁷³ Ibid.

4 A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A IMPORTAÇÃO

O ICMS é um imposto de competência Estadual, previsto no art. 155, II, da CF de 1988, conforme este, ele se caracteriza como “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.⁷⁴

A própria CF de 88 amplia as hipóteses de incidência do imposto, a atual redação do art. 155, IX, alínea “a” estabelece que o ICMS:

IX - incidirá também sobre:

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.⁷⁵

Conforme relatado no primeiro capítulo, o atual texto constitucional é fruto da EC Nº 33 de 2001, a antiga redação determinava que o ICMS incidisse 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 da mercadoria ou serviço.”⁷⁶

O texto original considerava que apenas a entrada de mercadorias⁷⁷ importadas do exterior sofreria com a incidência do imposto, o atual inclui nesse rol bens – conceito mais genérico – e atribui ao contribuinte não habitual a possibilidade de ser sujeito passivo da relação.

Em decorrência da modificação legislativa, a Lei Complementar nº87/96 também foi alterada, para inclusão do contribuinte não habitual rol de sujeitos

⁷⁴ BRASIL. Constituição federal de 1988.

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ “Mercadoria: bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para o consumo, compreende-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa. Este conceito sofreu ampliação constitucional, ao submeter o fornecimento de energia elétrica ao âmbito do imposto.” PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 254

passivos do imposto, e descaracterizar a exigência do intuito comercial das operações para hipótese de incidência:

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

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

- I - importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;
- II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.⁷⁸

O texto atual descreve:

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

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

- I – **importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade.**⁷⁹

A habitualidade é a característica que faz possível a compensação dos créditos obtidos nas operações relativas ao imposto. Se tratando de um imposto plurifásico, e cumulativo por essência, como é o ICMS, o sistema de créditos e sua compensação são mecanismos essenciais para a efetivação do princípio da não cumulatividade, conforme esclarecido no capítulo anterior. Mas neste caso, a ausência de habitualidade descaracterizaria a plurifasia.

Por outro lado, o consumidor final, importador, pode também ser compreendido como um substituto nesta relação. Já que o imposto não incidiu durante a produção, pois está ocorrendo fora do território nacional, o imposto incide sobre o valor final, e o consumidor do bem substitui os demais sujeitos que, caso produzissem em território nacional, seriam contribuintes.

⁷⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 1996.

⁷⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 1996. Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002 (grifo nosso).

4.1 Hipótese legal de Incidência

Coelho define como fator gerador do ICMS:

[...] realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transporte de natureza não estritamente municipais por produtores, extratores, industriais, comerciantes e prestadores [...] é imposto qualificado por relações jurídicas entre sujeitos econômicos [...].⁸⁰

As modificações provocadas pela emenda incluem neste conceito de fato gerador uma figura estranha a ele próprio, no caso, completa o autor: “O ICMS é imposto qualificado por relações jurídicas entre sujeitos econômicos, ainda que pessoas físicas, mormente o caso de importação de mercadorias”.⁸¹ A última hipótese tem ligação direta com a emenda, que deixou de exigir habitualidade para a caracterização de sujeito da relação, bem como a finalidade mercantil do produto.

Essencialmente, define-se por matriz de incidência do ICMS “as operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias, ou quaisquer espécies de circulação.”⁸²

Por exemplo, explica o autor:

A água será considerada (ou não) mercadoria, dependendo de sua atualização: a água mineral, engarrafada e vendida a consumidor final, bem como a água oxigenada, qualificam-se como mercadoria. Entretanto, a água canalizada não se qualifica como mercadoria, por tratar-se de prestação de serviço público.⁸³

E para a caracterização dessas operações relativas à “circulação de mercadoria” o Direito exige a troca de Titularidade, “o imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física que não configure real mudança de titularidade do domínio”.

Definições como esta, juntamente à vedação constitucional à cumulatividade, durante algum tempo perpetuaram no sistema jurídico e consolidaram na jurisprudência pátria o entendimento de que, sobre operações de

⁸⁰ COELHO, 2014. p. 317

⁸¹ Ibid.

⁸² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais**. 9 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2015. p. 248

⁸³ Ibid., p. 317

importação realizadas por consumidor final pessoa física, não contribuinte habitual do imposto, não era permitida a incidência do imposto.

Entre as razões para tanto, estavam: a) o fato de que o bem em questão não era destinado à mercancia, mas a uso; b) que não se manifestava a característica plurifásica do imposto, pois, era uma operação única, tributá-la seria tributar o consumo propriamente dito; c) o princípio da não cumulatividade, para sua efetivação, exige a possibilidade de aplicação do sistema de compensação de créditos oriundos desse fluxo - fruto da cadeia de produção - que não existia nesta operação. Se não havia habitualidade, e demais transações, não havia a possibilidade de descontar créditos, nem obtê-los, resultando em cumulatividade.

Após a Emenda Constitucional, a Suprema Corte brasileira modificou seu entendimento, em favor da ampliação da incidência do imposto, uma manobra econômica, acima de tudo.

4.2 Evolução Jurisprudencial

Em 1999 o STF pôs em pauta a discussão sobre a incidência, ou não, do ICMS sobre importação realizada por consumidor final, não contribuinte habitual do imposto. Apreciada a questão, a incidência do tributo foi afastada, sob “o argumento da Não-cumulatividade, e de que o bem o bem importado para o uso próprio não pode ser considerado mercadoria, por não se destinar ao comercio [...] Posteriormente o aresto ensejou a edição da Súmula nº 660 [...]”.⁸⁴. Mesmo entendimento era, e é, aplicado ao IPI⁸⁵.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. **Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.** Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido. (STF - RE: 203075 DF, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 05/08/1998, Primeira

⁸⁴ MOREIRA, 2012

⁸⁵ Imposto sobre Produtos Industrializados

Turma, Data de Publicação: DJ 29-10-1999 PP-00018 EMENT VOL-01969-02 PP-00386)⁸⁶

A citada Sumula estabelece que: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.”⁸⁷ Interessante ressaltar que tal súmula ainda está em vigor – apesar de não aplicada pelo próprio STF em suas últimas decisões – e fundamenta muitas decisões desfavoráveis à incidência do imposto emitidas pelos tribunais do país, todavia, sua origem é vinculada aos precedentes anteriores à emenda, sendo assim aplicada.

Firmado esse entendimento, as pessoas físicas passaram a importar as mais diversas mercadorias sem o pagamento do ICMS. Tal fato repercutiu nos cofres estaduais e levou o constituinte derivado a promover uma alteração na redação do art. 155, §2º, IX, a, de modo a tributar pelo ICMS todas as importações feitas por pessoas naturais, ou jurídicas, contribuintes ou não do imposto.⁸⁸

Como observado pelo autor, a perda de significativa parcela da arrecadação tributária por parte dos Estados que incentivou a formulação da Emenda nº 33/2001, levando a discussão para nova apreciação do Supremo. A emenda foi utilizada como meio para “contornar” a jurisprudência e garantir a parcela dos Estados na arrecadação. Diante do novo texto constitucional, a excelsa corte manifestou-se pela procedência e constitucionalidade da aplicação do imposto, sob os seguintes argumentos:

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. PESSOA QUE NÃO SE DEDICA AO COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL. “NÃO CONTRIBUINTE”. VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2002. POSSIBILIDADE. REQUISITO DE VALIDADE. FLUXO DE POSITIVAÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO. 1. Há competência constitucional para estender a incidência do ICMS à operação de importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001.

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário**. RE: 203075 DF, Relator: Min. Ilmar Galvão, Data de Julgamento: 05/08/1998, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 29-10-1999 PP-00018. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14698375/recurso-extraordinario-re-203075-df>>. Acesso em 07 jun. 2015.

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 660 de 2003.

⁸⁸ MOREIRA, 2012. p. 126.

2. A incidência do ICMS sobre operação de importação de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado. 3. Divergência entre as expressões “bem” e “mercadoria” (arts. 155, II e 155, § 2, IX, a da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descaracteriza, tão-somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria. **Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência [...].**⁸⁹

A conceito de mercadoria, a interpretação de que havia cumulação em face da não habitualidade, tudo foi reconsiderado, e em um curto espaço de tempo, e o que era inconstitucional foi firmado com o sendo. Frisa-se o último argumento levantado, sobre desequilíbrio econômico e afetação ao princípio da isonomia e livre concorrência.

Por fim, demonstram a exatidão de Carrazza ao afirmar que “é a velha política do Governo, que sempre que perde uma questão, máxime na Suprema Corte, modifica a Constituição.”⁹⁰ Neste caso, modificada foi a CF, e em decorrência disto, a própria jurisprudência.

O STF criou um marco temporal, modulando seu entendimento, sobre importação ocorridas antes, e depois, da EC nº33/01. Nova súmula foi editada visando firmar o novo entendimento:

Súmula 661
 NA ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR, É LEGÍTIMA A COBRANÇA DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO.
 Data de Aprovação
 Sessão Plenária de 24/09/2003

Fonte de Publicação
 DJ de 9/10/2003, p. 3; DJ de 10/10/2003, p. 3; DJ de 13/10/2003, p. 3.
 Referência Legislativa
 Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, IX, "a" ⁹¹

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Joaquim Barbosa, data de Julgamento: 06/11/2013, Tribunal Pleno.

⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 83

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal.. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=661.NUME.%20NAO%20S.FL.SV.&base=baseSumulas>> Acesso em: 12 jun., 2015.

Por consequências das alterações legais e jurisprudenciais, o importador passou a figurar como “legítimo” sujeito passivo da obrigação Tributária, seja pessoa física ou jurídica, intermediário, ou consumidor final. Além do mais, caracteriza-se como Fato gerador do tributo o desembaraço aduaneiro.

4.3 Pontos de conflito

Muitos foram, e são, os argumentos levantados contra as modificações constitucionais e jurisprudências decorrentes da EC 33/01, conforme abaixo exposto:

4.3.1 A inclusão da importação como hipótese legal de incidência do ICMS.

Primeiramente, alega-se que a pretensa inclusão da importação como hipótese de incidência do imposto é falida, visto que esta não se classifica como “operação de circulação de mercadoria” – pois não foi adquirida para posterior revenda⁹² – ou seja, não alcança a regra matriz de incidência do ICMS. Soma-se às ponderações já constantes deste estudo o que leciona Carraza:

Para que um ato configure operação mercantil é mister que: a) Seja regido pelo Direito Comercial; b) tenha sido praticado num contexto de atividades empresariais; c)tenha por finalidade, pelo menos em linha de princípio, o lucro (resultados econômicos positivos) e d) tenha por objeto uma mercadoria.⁹³

Quanto à conceituação de mercadoria há certo consenso, mas, quanto a hipótese de incidência não. Aqueles que defendem a constitucionalidade da emenda alegam que:

[...] o ICMS não incide sobre mercadorias, mas sobre “operações” relativas à circulação de mercadorias.[...] concordamos com Paulo de Barros Carvalho que [...] “todo bem importado configura, em certa forma, uma mercadoria, pois decorrente de operação jurídica que acarretou a transferência de titularidade”⁹⁴

⁹² NEVES, Allessandra Helena; SANTIAGO, Mariana Ribeiro. Da inconstitucionalidade da incidência de ICMS em casos de importação. Disponível em:

<<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=bfc5f29ce3bf163d>> Acesso em: 25 jun., 2015.

⁹³ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo: 2009. p. 39.

⁹⁴ MIGUEL, 2013. p.126.

Mas, aqueles que são contrários alegam ainda que tal manobra deturpa o conceito emprestado do direito privado, no caso, o de operação mercantil. Nesse sentido:

É corriqueira a utilização de conceitos do Direito Civil na seara tributária, tais como encontramos no CTN: obrigação (art. 113); bem imóvel (art. 130); pagamento (art. 157 e seguintes); compensação (art. 170), transação (art. 171); remissão (art. 172) etc. Daí se afirmar que o Direito Tributário é um direito de sobreposição ao Direito Privado. **“Isso significa que as hipóteses tributárias são construídas de modo a incidir em situações já reguladas, em sua maior parte, pelo direito civil e comercial”**.

É igualmente comum a utilização pela lei tributária de tais conceitos sem os explicar ou os definir. É que o conceito deve ser buscado em seu nascedouro, isto é, no Direito Privado, valendo-se de uma interpretação “sistemática”.

Tal utilização sistêmica de conceitos é tratada no art. 109 do CTN. Observe-o:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Com efeito, os elementos do Direito Privado podem ocorrer na seara tributária, no entanto, o intérprete, no trabalho de bem entendê-los, quando incorporados no plexo de normas atinentes ao Direito Tributário, há de ingressar na seara jurídica privatística e de lá extrair a concepção originária. Ainda que de lá provenham, tal imigração (ou “importação”, para Luciano Amaro) não os descaracteriza na essência, uma vez que continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro Direito Privado.

Exemplificando: se o Direito Privado adota o nome “compra e venda” para definir a transferência da propriedade de uma coisa, de uma pessoa para outra, mediante um certo preço em dinheiro (art. 481 do Código Civil; Lei n. 10.406/2002), a lei fiscal pode adotar a nomenclatura originária, sem, no entanto, poder alterar o instituto da “compra e venda” para a demarcação de efeitos tributários.⁹⁵

Sob esse argumento, importação estaria fora da regra matriz de incidência do ICMS, pois o legislador infraconstitucional não pode modificar o instituto. No entanto, conforme ementa citada no tópico relativo à evolução Jurisprudencial, STF tem se manifestado no sentido de que:

3. Divergência entre as expressões “bem” e “mercadoria” (arts. 155, II e 155, §2, IX, a da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descaracteriza, tão-somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte.⁹⁶

⁹⁵ SABBAG, Eduardo. JUSBRASIL. **Interpretação e integração da legislação tributária**. 2012. Disponível em:< <http://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria>>. Acessado em: 30 jun., 2015.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Relator: Min. Joaquim Barbosa, data de julgamento: 06/11/2013, Tribunal Pleno.

A compra e venda, conforme conceito civilista, se concretiza com a tradição, entrega do bem. Nessa concepção, apenas o desembaraço aduaneiro, o recebimento do bem pelo comprador findaria a venda, mas não é exatamente esta a atividade que está sendo tributada.

4.3.2 Bitributação

O ICMS é um imposto plurifásico, não cumulativo por determinação constitucional, que se divide, como estabeleceu Carraza (citado no primeiro capítulo) em pelo menos 5 (cinco) outros tributos – todos com características semelhantes. Destes cinco, o ora discutido caracteriza-se como ICMS Mercantil.

A hipótese criada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, que definiu como fato gerador do imposto as “operações de importação de bens”, realizada com qualquer finalidade, inclusive por pessoa física não contribuinte habitual, apropriou-se do fato gerador de outro imposto existente, de natureza Federal, o Imposto de Importação.

A Constituição Federal em seu art. 153, I, declara que “Compete à União Instituir Imposto sobre: I – Importação de produtos estrangeiros”. Aqueles que se opõem à incidência do ICMS sobre as operações de importação alegam que os impostos em questão tem identidade de fatos geradores; demonstrando que, sob a alegação de “equilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência,” o constituinte derivado, e o STF, promoveram uma inequívoca Bitributação.

Ademais, a CF concedeu à União, e não aos Estados e ao DF, a competência para instituir imposto sobre tal atividade, nesse sentido, teria se operado uma flagrante inconstitucionalidade ao criar tal incidência para um imposto Estadual, um conflito de competências.

No ponto central deste debate está a discussão sobre qual seria o centro da hipótese de incidência criada pela emenda, uma operação mercantil, ou a entrada de bens vindos do exterior – importação. Como visto acima, o STF optou pelo entendimento de que a operação mercantil é a fonte da incidência, não havendo inconstitucionalidade;

A CF admite apenas duas possibilidades legítimas de bitributação: a primeira diz respeito impostos instituídos na iminência, ou em estado de guerra,

“desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”⁹⁷; E os casos de bitributação internacional, onde dois países distintos cobram imposto sobre a mesma atividade, fato gerador. Mesmo assim, é empregado um esforço para celebração de acordos internacionais que evitem tal prática.

Outro argumento de quem defende a inexistência da Bitributação, é que esta só incidiria se dois estados membros, cobrassem do mesmo sujeito passivo, através de leis distintas, imposto sobre o mesmo fato gerador. No caso, por ser imposto de competência da União x Imposto de competência Estadual, não se caracteriza. Mas conforme visto no tópico relativo à bitributação, essa leitura tem suas falhas.

O Decreto Lei nº 2.472, de 11 de Setembro de 1988, que alterou a legislação aduaneira, determina:

Art. 1º Os artigos 1º; 2º; 25; 31; 32; 36; 39, § 3º; 71; 72; 92 e 102 do Decreto-Lei nº 37, de novembro de 1966, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 1º O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional.

[...]

" Art. 31. É contribuinte do imposto:

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional;

II - o destinatário de remessa postal internacional indicado respectivo remetente;

III - o adquirente de mercadoria entrepostada.⁹⁸

Nesse mesmo sentido, a Lei Complementar nº 87/96, já anteriormente citada:

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

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

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade.⁹⁹

Como pode se observar, apesar da redação não ser idêntica, os sujeitos da relação o são. A identidade de sujeitos não caracteriza a bitributação, e não é

⁹⁷ BRASIL, Constituição Federal, 1988.

⁹⁸ BRASIL. Decreto Lei nº 2.472, de 11 de Setembro de 1988.

⁹⁹ Brasil. Lei Complementar nº 87/96.

vedada por lei, mas é mais um indicativo da ocorrência desta, os dois sujeitos se caracterizam pela simples realização da importação de mercadorias.

4.3.3 Cumulatividade

Outro ponto de discussão é a incidência ou não da cumulatividade na aplicação do ICMS sobre a importação. Amplamente discutida no capítulo anterior, a não-cumulatividade é princípio de natureza constitucional, de observância obrigatória e inerente à caracterização do ICMS. Sendo o importador consumidor final do objeto da operação de importação, não teria esta a possibilidade de compensar os créditos oriundos do tributo. Neste sentido, estaria manifesta a cumulação. Essa possibilidade era sustentada pelo STF até antes da Edição da EC nº33, contudo atual jurisprudência a afasta.

Entende que a incidência do ICMS sobre as operações de importação é isenta de plurifasia, pois incide de uma única vez, sem haver atividades de circulação de mercadoria posteriores para compensação de crédito. Descaracterizadas as múltiplas fases de incidência, não há de se falar em cumulatividade. André Mendes Moreira argumenta que:

A importação de mercadorias é uma situação atípica, na qual há concentração, em uma só pessoa (natural ou jurídica), das figuras do contribuinte *de jure* e de *facto*. Afinal, sendo inviável exigir-se que o exportador situado em território estrangeiro recolha ICMS e IPI aos cofres brasileiros, tal cobrança é feita do importador. [...] suportando juridicamente o ônus econômico do imposto não-cumulativo.¹⁰⁰

A argumentação do autor vai ao encontro do que atualmente defende o Supremo, expressa não apenas o entendimento de exclusão da cumulatividade, em face à inexistência de outras fases da circulação, como expressa a preocupação econômica da retirada do imposto sobre os bens importados. Mas este é outro ponto a ser explorado.

Ocasionalmente também uma espécie de cumulação o método de apuração utilizado pelo imposto, o conhecido “cálculo por dentro” do ICMS. Em regra a cumulatividade causada por esse método é afastada pelos mecanismos de compensação do crédito, mas no caso da Importação, o consumidor não poderá

¹⁰⁰ MOREIRA, 2012, p. 129.

utilizar-se dessa técnica. O STF não entende nesse sentido, tendo ratificado aplicação do cálculo mesmo para essas espécies.

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. **Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado "por dentro" em ambos os casos.** 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.¹⁰¹

Segundo Coelho, “o princípio da não cumulatividade pressupõe a incidência ‘sobre um ciclo completo de negócios (plurifasia impositiva),”¹⁰² não observado na importação de bens e mercadorias.

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário**. RE: 582461 SP, Relator: Min. Gilmar Mendes, Data de Julgamento: 18/05/2011, Tribunal Pleno. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20626887/recurso-extraordinario-re-582461-sp-stf>. Acesso em 07 jun. 2015.

¹⁰² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988- Sistema Tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. In: MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2 ed. Editora Noeses: São Paulo. 2012

4.3.4 Inconstitucionalidade decorrente de ofensa a Clausula Pétrea

Outro argumento levantado pelos opositores da emenda, diz respeito à caracterização da bitributação e da cumulatividade. Segundo estes, a vedação à cumulatividade e à bitributação são garantias individuais, e, portanto, cláusulas pétreas da CF, não podendo ser alteradas nem por meio de Emenda Constitucional¹⁰³. Tal entendimento tornaria inaplicável, e totalmente inconstitucional, a EC nº33/2001.

Aos que defendem a constitucionalidade a aplicação da emenda, a Bitributação não apresenta status de garantia constitucional, muito menos individual, para ser compreendida como cláusula pétrea, e, como já pontuado nos itens acima, alegam a incoerência de cumulação e bitributação. Desnecessário repetir aqui os argumentos.

4.3.5 Aplicação do Princípio da igualdade

Ao mesmo tempo em que o STF e a doutrina pátria alegam a aplicação do princípio da igualdade na incidência do ICMS sobre a importação, em face ao fato de que a produção interna é onerada com o Imposto, enquanto a importação adentraria ao ciclo econômico nacional sem mesmo agravo (visto que é regra não apenas no Brasil, mas em todas as grandes e ascendentes economias, a isenção tributária da exportação); argumenta-se também que há quebra do mesmo princípios em relação aos sujeitos passivos da relação. O art. 150 da CF determina que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;¹⁰⁴

¹⁰³ Tal fato é possível, pois a emenda à Constituição é produzida segundo uma forma, e versando sobre conteúdo previamente limitado pelo legislador constituinte originário. Desta Maneira, se houver respeito aos preceitos fixados pelo art. 60 da CF, a emenda constitucional ingressará no ordenamento jurídico com status constitucional [...] Porém, se qualquer das limitações impostas pelo citado artigo for desrespeitada, a emenda constitucional será inconstitucional, devendo ser retirada do ordenamento jurídico". MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 527.

¹⁰⁴ BRASIL. Constituição Federal de 1988.

A EC nº33/01, e as modificações por ela provocadas, colocaram a pessoa física e jurídica, habitual, ou não habitual, contribuinte do imposto, como sujeitos passivos na relação tributária decorrente da cobrança do ICMS sobre a importação, sob igualdade de condições. No entanto, o importador contribuinte habitual do imposto, que compra o bem para incorporar na produção de outro, por exemplo, tem direito às compensações legais, enquanto o não habitual delas não tira proveito. Um mesmo bem, importado por esses dois sujeitos, acarreta em oneração diferenciada, pois um aproveitará o crédito, enquanto o outro não. Analisando apenas a operação de importação em si, há tratamento diferenciado entre os contribuintes;

Todavia, utilizado para fins extrafiscais, o ICMS sobre a importação estaria incluso em uma situação na qual o tratamento desigual seria justificado pela proteção à economia, essa característica resulta em exceção legal ao princípio da igualdade.

4.3.6 Motivação econômica e extrafiscal da Emenda

Em diversos pontos da pesquisa foram apresentados elementos indicadores de que a EC nº33/2001, bem como a atual jurisprudência firmada perante as cortes nacionais, foram frutos dos interesses econômicos, mais do que conformidade legal. Os Estados, que se viram prejudicados pelo entendimento anterior, se articularam para promoção da Emenda, bem como o Supremo agiu em proteção à economia nacional, “equiparando” os encargos do bem produzido no exterior e incorporados à economia nacional, ao bem produzido dentro do território brasileiro, sobre o qual incide o ICMS na cadeia produtiva, *vide* ementa das decisões jurisprudências, e demais citações acima.

Tal argumento é válido, considerando seu objetivo, mas corrompido pelo meio utilizado. O Imposto de Importação, por exemplo, tem como característica nata a extrafiscalidade, cujo objetivo específico é justamente regular a economia, Paulsen, ao tratar da base econômica do II declara que:

O art. 153, I, da CF outorga competência à União para instituir imposto sobre “importação de produtos estrangeiros”. Ou seja, concede à União a possibilidade de instituir imposto sobre a entrada no território nacional, para a incorporação à economia interna, de bem destinado ou não ao comércio, produzido, pela natureza ou pela ação humana, fora do território nacional.

[...] Também Alberto Xavier ressalta que a importação “exprime o fenômeno pelo qual um produto estrangeiro entra em território nacional, sendo aí destinado ao consumo”.¹⁰⁵

O núcleo dessa base seria justamente “a incorporação à economia nacional”. E, segundo Coelho, tanto o Imposto de Importação, quanto o imposto de exportação, são de tributos regulatórios, muitas vezes aplicados para fins extrafiscais.¹⁰⁶

Demonstrado está, nesta breve apresentação, a relação próxima entre os objetivos e características do II, e a roupagem, Pós-Emenda nº 33/2001 do ICMS sobre a importação de Consumidor Final.

O imposto destinado a interferir economicamente, a fim de não permitir que importações se incorporem à economia nacional e estabeleçam concorrência desleal com os bens produzidos no país é justamente o II, de competência Federal. O ICMS parece se incorporar nesse meio como instrumento utilizado pelos Estados para absorver parte desse “bolo”, ou seja, aumentar a arrecadação.

Mais uma vez se manifesta a Bitributação, e revela-se o ICMS, nesta situação específica, como um meio desvirtuado de proteção ao mercado interno, que onera excessivamente o consumo.

Tramita atualmente no Senado Federal a Proposta de Emenda Constitucional nº52/2015, de autoria do Senador Reguffe, cujo objetivo é, entre outros, modificar o mecanismo de escolha dos Ministros do STF, atualmente essa escolha é política, feita por indicação do Presidente e aprovação do Senado, o intuito da emenda é que as nomeações para esses cargos só possam ser feitas após aprovação em concurso de provas e títulos, para o prazo de 5 anos.

Por qual sentido esse assunto se tornou relevante? O intuito, e fundamentação, da citada PEC é justamente constituir um tribunal livre da influência política, não vinculado a nenhum específico grupo político, e que possa promover um julgamento cujo objetivo seja puramente a livre e mais coerente possível interpretação do direito.

A despeito dos pontos positivos e negativos da proposta, certo é que parece limitada a liberdade de um tribunal que julga os atos, e as leis, instituídas por

¹⁰⁵ PAULSEN; MELO, 2015, p.12-13.

¹⁰⁶ COELHO, 2015

aqueles que lhe formaram. Antes de tudo, o STF deve ser o guardião da constituição, e não dos interesses econômicos e políticos.

5 CONCLUSÃO

A complexidade da análise proposta se encontra exatamente na necessidade de ponderação entre diversos conceitos e princípios jurídicos. A concepção de mera sobreposição dos interesses do fisco, ou do estado, sobre os interesses individuais, já foi a muito superada, não sendo mais possível utilizá-la isoladamente para fundamentar qualquer decisão.

É legítima a preocupação no Estado brasileiro com a economia nacional, e a utilização de tributos com caráter extrafiscal como meios de promover uma leal concorrência entre os produtos estrangeiros e os nacionais, no entanto, o que se questiona é se o mecanismo utilizado foi o mais acertado.

A política quanto à exportação é semelhante, só que com efeito contrário, estas recebem incentivos fiscais, como a própria isenção do ICMS, para que os produtos nacionais sejam mais competitivos ao se incorporarem em outras economias. Nada diferente do que fazem as outras nações exportadoras.

Ao incluir as “operações” de importação realizadas por consumidores finais, não habituais contribuintes do ICMS, como hipótese legal para a incidência do tributo, o constituinte derivado gerou uma descaracterização do tributo, e incorreu em algumas incompatibilidades que precisaram ser reparadas por posterior interpretação, mas, ainda são perceptíveis. A doutrina tributária também fez um esforço para configurar as operações de importação e distingui-las do gênero “importação”, compreendendo-as como continuidade da relação mercantil.

Sobre os pontos de conflito elencados, resume-se e pondera-se que:

1. A atividade que de fato está sendo tributada é a importação, mesmo considerando que é a tradição, a entrega do bem, que finaliza a relação comercial, a caracterização de Operação de importação parece um tanto quanto forçosa. Conforme o texto constitucional que descreve a hipótese legal: o ICMS incidirá “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica [...]”.

Como foi bem ressaltado, estes conceitos sobre operações de circulação de bens, mercadorias, não são conceitos tributários, ele apenas dele se utiliza, não podendo modificá-los. Mesmo que o STF tenha considerado constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparados pela importação, não é esta uma questão encerrada;

2. O provável principal argumento em relação à inconstitucionalidade de hipótese legal criada pela Emenda nº33/2001 é a ocorrência de bitributação. Como referido acima, houve um esforço no sentido de diferenciar o fato gerador da obrigação dessa tributária da simples importação, pois esta já se caracteriza como o fato gerador do Imposto de Importação. A incidência de ambos se dá no momento de desembarço aduaneiro, não deixando de ser a entrada do produto em território nacional que cria toda essa relação, não gerando a destinação distinção quanto à abordagem utilizada.

A identidade dos fatos geradores do Imposto de Importação e do ICMS gera flagrante inconstitucionalidade e ofende a competência tributária estabelecida na Carta Magna. A CF de 1988 determina que o Imposto de Importação é de competência da União. Não cabe aos estados, ou ao DF onerar tal atividade. Mas na prática, é o que está acontecendo;

3. Outro ponto controverso é a cumulatividade gerada pela Hipótese legal, e a radical mudança de entendimento do STF. A anterior jurisprudência consolidada era convicta quanto à cumulatividade gerada pela incidência do imposto sobre o contribuinte não habitual, e mudou radicalmente após a emenda. Nesse sentido é necessário observar que o STF não se limita pelos seus próprios julgamentos, e isso não é reprovável, pelo contrário, demonstra que rediscutir é possível e necessário para evoluir. Qual seria o sentido de discutir aqui suas decisões se estas fossem consideradas imutáveis.

Por outro lado, compreende-se que, segundo a melhor doutrina a Cumulatividade não está completamente manifesta nesta hipótese.

Sendo a importação realizado por consumidor final, e não destinada à mercancia, inexistem as múltiplas e sucessivas operações que incidem em cumulação do imposto. Ele é aplicado de uma única vez, e, como em todos os outros casos, é o consumidor final que arca com o custo. Mesmo em uma situação normal, a não cumulatividade desonera o produtor, e mantém sob controle o preço final do produto, mas o valor do imposto é totalmente repassado ao consumidor final, só muda o fato de a base de cálculo incluir, entre outras coisas, o imposto de importação e taxas alfandegárias, onerando ainda mais a “operação”. Os argumentos quanto à cumulatividade não se sustentam diante da situação fática.

4. Por mais que se considere a quebra do princípio da igualdade no tratamento entre os importadores não contribuintes habituais, e aqueles que o são, e

terão direito a compensar os créditos do ICMS. O intuito extrafiscal, de proteção à economia, permite a desconsideração da igualdade e até mesmo do princípio relativo ao efeito confisco. Resta alegar que, esse caráter extrafiscal não é característico do ICMS, e deveria estar representado na relação pelo Imposto de Importação, criado com esse específico objetivo.

5. Por mais que não se considere cláusula pétrea da Constituição o direito a não cumulatividade e à vedação à bitributação, estes são de previsão constitucional e observância obrigatória. As únicas exceções à incidência deles estão definidas expressamente em texto constitucional.

6. Por fim, voltamos à motivação para a modificação constitucional. Carraza, como já citado, declarou que: “é a velha política do Governo, que sempre que perde uma questão, máxime na Suprema Corte, modifica a Constituição.”

Não parece nada distante do aqui ocorrido, não apenas os interesses econômicos nacionais, mas também a arrecadação estadual e distrital, se apresentaram como elementos modificadores da postura dos tribunais. Isso nos remonta à discussão sobre o caráter políticos das decisões tomadas pelo Supremo, até que ponto elas primam pela melhor aplicação do direito, ou visam assegurar direitos ao estado e ao fisco.

Questionável a utilização do ICMS como meio de igualar as condições de concorrência e de proteger a economia nacional, visto que não havia um tratamento benéfico sendo dado às importações, esses produtos não são produzidos em território nacional, mas já recebiam uma alta tributação alfandegária, com o mesmo objetivo.

Conclui-se que, entre erros e acertos em sua fundamentação, a aceitação da Hipótese legal de incidência do ICMS sobre “operações de importação” de bens realizadas por contribuintes não habituais legitimou um imposto inconstitucional, e gerou bitributação no sistema, pois na prática se aplicam dois impostos sobre a mesma atividade, a importação. Quanto à sua finalidade, parece haver preponderado os fatores econômicos e interesses dos Estados e do DF em aumentar a carga tributária, já excessivamente alta, do brasileiro.

Caso o objetivo fosse simplesmente proteger a economia nacional, o meio mais coerente seria, por exemplo, aumentar as alíquotas de impostos sobre esse tipo de importação, e não modificar toda a compreensão sobre o tema, e criar uma nova hipótese legal de incidência.

REFERÊNCIAS

ALEXY Robert. **Teoria de los derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva. 2014.
BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Método, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito**. Revista Jus Navigandi. Teresina, ano 10, n. 851, 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7547>>. Acesso em: 1 jun., 2015.

BARRUECO, Fernando Mauro. **A não Cumulatividade do ICMS**. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/a-nao-cumulatividade-no-icms/#ixzz3Y2sY5Aw4>>. Acesso em: 12, jun., 2015.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 20 jun. 2015.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11 maio, 2015.

BRASIL. Constituição Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 24 jun. 2015.

CARDOSO, Anderson Tautmann. **Não cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **"ICMS"**. 4 ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo Barros **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de. **Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo**: origens, conceito e pressupostos. In: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses/IBET, 2009

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988- Sistema Tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. In: MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2 ed. Editora Noeses: São Paulo. 2012

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13 ed. rev. Atual. Rio de Janeiro: Forense 2014

COSTA. Eliud José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COSTA. Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DWORKIN, Ronald. **Levando o Direito a Sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

IHERING, Rudolf Von. **A Luta pelo Direito**. 7 ed. Tradução de J. Cretela Jr.; Agnes Cretela. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6 ed. São Paulo: M. Fontes, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, vol. 1, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **Importação e exportação no direito tributário**: impostos, taxas e contribuições. 3 ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MIGUEL, Luciano Garcia. **Incidência do ICMS nas operações de Importação**. São Paulo: Noeses, 2013.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2 ed. São Paulo: Editora Noeses. 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2001.

NEVES, Allessandra Helena; SANTIAGO, Mariana Ribeiro. **Da inconstitucionalidade da incidência de ICMS em casos de importação**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=bfc5f29ce3bf163d>> Acesso em: 25 jun., 2015.

PAULSEN. Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais**. 9 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2015.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. **O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro**. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.18, jun. 2007. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm> Acesso em: 02 jul. 2015.

SABBAG, Eduardo. JUSBRASIL. **Interpretação e integração da legislação tributária**. 2012. Disponível em:<<http://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria>>. Acessado em:30/06/2015.

BRASIL. Senado Federal, LEI Nº 3.520, de 30 de Dezembro de 1958. Disponível em:<<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=86013&norma=112358>>. Acesso em: 20, jun., 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal - Rp: 973 MG, Relator: Min. Moreira Alves, Data de Julgamento: 16/12/1977, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 07-04-1978 PP-EMENT VOL-01090-01 PP-00029 RTJ VOL-00086-03 PP-00765. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14698375/recurso-extraordinario-re-203075-df>>. Acesso em 07 jun. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Relator: Min. Gilmar Mendes, Data de Julgamento: 18/05/2011, Tribunal Pleno. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14698375/recurso-extraordinario-re-203075-df>>. Acesso em 07 jun. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Relator: Min. Joaquim Barbosa, data de julgamento: 06/11/2013, Tribunal Pleno. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14698375/recurso-extraordinario-re-203075-df>>. Acesso em 07 jun. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=661.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>> Acesso em: 12 jun., 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário**. RE: 203075 DF, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 05/08/1998, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 29-10-1999 PP-00018. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14698375/recurso-extraordinario-re-203075-df>>. Acesso em 07 jun. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Joaquim Barbosa, data de Julgamento: 06/11/2013, Tribunal Pleno. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14698375/recurso-extraordinario-re-203075-df>>. Acesso em 07 jun. 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **A legalidade Tributária e seus subprincípios Constitucionais**. In: Revista de Direito Processual Geral, 58 ed. Rio de Janeiro. 2004.