

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

Bruno Celso Gustavo de Almeida Nakamura

A inconstitucionalidade da incidência do ICMS nas importações de bens realizadas pelos não contribuintes do imposto

Sorocaba

2012

Bruno Celso Gustavo de Almeida Nakamura

A inconstitucionalidade da incidência do ICMS nas importações de bens realizadas pelos não contribuintes do imposto

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET

Sorocaba

2012

RESUMO

Este trabalho objetiva analisar a questão da incidência do ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto, introduzida na Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, bem como se essa alteração deve ou não alterar o entendimento que até então prevalecia, traçando o cenário jurídico estabelecido anteriormente e o que se firmou após sua edição - incluindo a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal sobre a matéria tanto antes como após o advento da emenda. Para isso, analisaremos a regra matriz de incidência tributária do ICMS em seus diversos critérios, para ao final serem expostos os motivos que tornam tal incidência inconstitucional.

Palavras - chave: incidência. ICMS. importação. bens. pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto. Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

ABSTRACT

This paper aims to examine the issue of ICMS incidence on the import of goods by an individual or entity non taxpayer of ICMS, introduced in the Federal Constitution by Constitutional Amendment No. 33, December 11, 2001, as well as whether this changes or not the understanding that prevailed until then, tracing the previously established legal scenario and the one established after that - including the position adopted by the Federal Supreme Court on the matter both before and after the advent of the amendment. For this, we will analyze the matrix rule of the ICMS tax in its various criteria, so in the end we can expose the reasons that make such incidence unconstitutional.

Keywords: incidence. ICMS. import. goods. individual or entity non taxpayer of ICMS. Constitutional Amendment No. 33, December 11, 2001.

SUMÁRIO

Introdução	6
1. Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS - Mercadorias	7
1.1. O critério material da hipótese	9
1.2. O critério pessoal do consequente	10
1.3. O critério material da hipótese nas importações	11
1.4. O critério pessoal do consequente nas importações	13
2. Cenário jurídico anterior à EC 33/2001	15
2.1. A interpretação do ICMS na importação pelas Fazendas Estaduais	15
2.2. Da inexistência de tributação sobre o consumo no Brasil	15
2.3. O entendimento do STF	16
3. Vigência da EC 33/2001	20
3.1. O atual entendimento do STF	22
4. Da manutenção do entendimento anterior pela não incidência do ICMS	25
5. Conclusão	29
Bibliografia	30

INTRODUÇÃO

O mundo moderno, com a tão falada globalização, desenvolveu o comércio entre as nações em proporções inéditas. Atualmente, uma pessoa ou uma empresa pode adquirir bens no exterior sem sequer precisar sair de sua casa, e nem ter profundo conhecimento sobre a legislação pátria de importação.

Com a crescente inclusão digital e o desenvolvimento das compras online, passou-se a ter acesso a esses produtos de forma muito simples e célere. No entanto, antes de adquirir um produto estrangeiro diretamente, o consumidor deve estar atento quanto à incidência de tributos. O ordenamento jurídico brasileiro, como a maioria dos ordenamentos mundo afora, exonerou as exportações da carga tributária como forma de estimular a venda dos produtos nacionais - porém, de forma inversamente proporcional, tal carga tributária recai de forma pesada nas entradas dos produtos estrangeiros no território nacional, ou seja, na importação.

Com a finalidade de se evitar o alto preço dos tributos e possíveis abusos em sua cobrança, deve-se estar atento com a legislação tributária (tanto constitucional como infraconstitucional), assim como com o posicionamento dos Tribunais Superiores a respeito da matéria. Especificamente, a partir de agora passaremos a tratar da questão da incidência ou não do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas importações de bens para uso próprio realizadas por pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do referido imposto.

1. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS - MERCADORIAS

A norma jurídica tributária é o resultado da interpretação dos textos legais que existem no ordenamento de um determinado país, e que constitui cada unidade do sistema jurídico como um todo. A Regra Matriz de Incidência Tributária de qualquer tributo, por seu turno, nada mais é do que uma construção do intérprete, obtida a partir dos dados que este extrai dessas normas jurídicas.

Paulo de Barros Carvalho, a respeito da norma tributária e da Regra Matriz de Incidência Tributária, assim expôs:

Convém assinalar que, no domínio das chamadas "normas tributárias", nem todas as unidades dizem, propriamente, com o fenômeno da percussão impositiva. Algumas estipulam diretrizes gerais ou fixam providências administrativas para imprimir operatividade a tal pretensão. Pelo contrário, são poucas, individualizadas e especialíssimas as que definem a incidência tributária, conotando eventos de possível ocorrência e prescrevendo os elementos da obrigação de pagar. Para uma aproximação mais breve, como expediente didático, pode até afirmar-se que existe somente uma para cada figura tributária, acompanhada por numerosas regras de caráter funcional. Ora, é firmado nessa base empírica que se justifica a designação "norma tributária em sentido estrito" àquela que assinala o núcleo do impacto jurídico da exação. E este comando, exatamente por instituir o âmbito de incidência do tributo, é também denominado "norma-padrão" ou "regra matriz de incidência tributária" (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. pg.604).

Ainda sobre o tema em questão, o brilhante professor continua:

A construção da regra matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa

física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto.

[...]

Efetuada as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por um verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. pg.604 - 605).

O elo de ligação entre os dois (o descritor, hipótese ou antecedente e o prescritor, consequência ou consequente) é a imputação deôntica, o dever - ser, denominado de conectivo deôntico ou dever - ser interproposicional, porque vem entre a proposição antecedente e a proposição consequente. Ou seja, realizado o fato previsto na hipótese, instaura-se inexoravelmente a consequência.

Segundo ensina Roque Antônio Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011), a sigla “ICMS” agrega pelo menos cinco impostos diferentes: imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; imposto sobre serviços de comunicação; imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Esses impostos têm um traço característico em comum, devem obedecer ao princípio da não-cumulatividade.

Cabe ressaltar que, dos cinco impostos identificados acima como ICMS, o presente estudo restringe-se ao imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), dada a sua importância econômica e por ser o foco deste

trabalho. E dentro da análise desse imposto, os critérios espacial e temporal da hipótese ou antecedente e o critério quantitativo do conseqüente não serão abordados, posto que não exercem grande influência na conclusão que será exposta ao final.

A seguir, passaremos à análise do primeiro e mais importante critério do descritor da norma, quiçá de toda a RMIT - o material:

1.1 O CRITÉRIO MATERIAL DA HIPÓTESE

O critério material é a própria essência do fato descrito na hipótese de incidência. É o verbo e seu complemento que delimitam qual ação ou estado será exigido para que haja a incidência tributária; consiste na imagem abstrata de um fato jurídico, sobre o qual irá incidir o imposto. É aquilo que permite a individualização da hipótese de incidência em relação a todas as demais existentes.

A previsão constitucional do ICMS é a mesma desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Embora a EC 03/1993 tenha alterado ligeiramente a localização do texto dentro dela (originalmente disposto no art.155, I, "b", e atualmente disposto no art.155, II), seu conteúdo é exatamente igual:

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

[...]

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

A Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996 (Lei Kandir), por sua vez, limitou-se a reproduzir esse texto em seus artigos 1º e 2º, I tal como previsto na Constituição.

Logo, o critério material neste caso é "realizar operação relativa à circulação de mercadorias". Há de se observar, no entanto, que o termo operação guarda estreita

relação com o termo mercadorias. Isso quer dizer que a CF/88 não prevê a tributação das mercadorias em si pelo ICMS, mas a tributação das operações relativas à circulação dessas mercadorias. Não é toda operação jurídica que está sujeita ao ICMS, apenas aquelas relativas à circulação de mercadorias - sendo circulação, nesse caso, não apenas a mera movimentação física dessas mercadorias, mas a transferência de titularidade delas, a alteração de sua propriedade. O ICMS, assim, só incide sobre as operações que conduzem as mercadorias de uma pessoa a outra, modificando a sua titularidade. E mercadoria, também vale dizer, não é qualquer bem móvel, mas somente aquele submetido à mercancia, sendo que a natureza mercantil de um bem caracteriza-se pela sua destinação específica e não por suas propriedades intrínsecas - uma vez que, neste último caso, praticamente todo bem seria considerado mercadoria.

1.2 O CRITÉRIO PESSOAL DO CONSEQUENTE

O sujeito ativo não traz nenhuma surpresa, nem demanda maiores debates sobre o assunto, sendo o Estado ou DF de onde a operação se realizou, isto é, onde houve a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, conforme a disposição dos artigos 11, I, "a" e 12 da Lei Kandir. O que nos interessa neste momento é o sujeito passivo, que é o contribuinte; oras, isso é o óbvio - o que se faz necessário descobrir é quem é esse contribuinte. No caso em questão, contribuinte é aquele que, de acordo com o art. 4º da LC 87/96, realizar com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias, ainda que as operações se iniciem no exterior. Ou seja, a própria lei complementar só faz reforçar aquilo que já era possível extrair implicitamente do art.155, II da CF/88, de que o sujeito passivo é aquele que concretiza a hipótese de incidência detalhada no critério material.

Assim, a Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS Mercadorias seria a seguinte:

- *Hipótese:*

+ Critério material: realizar (verbo) operações relativas à circulação de mercadorias (complemento).

+ Critério espacial: qualquer ponto do território do DF ou Estado onde se verificou a hipótese de incidência.

+ Critério temporal: momento da saída da mercadoria do estabelecimento do vendedor, quando se considera concretizada a operação mercantil.

- *Conseqüente:*

+ Critério pessoal: sujeito ativo é o Estado ou DF e sujeito passivo é aquele que realizou a operação de circulação da mercadoria.

+ Critério quantitativo: a base de cálculo é o valor da operação de circulação, e a alíquota depende do estado em que se deu e do tipo da operação.

1.3 O CRITÉRIO MATERIAL DA HIPÓTESE NAS IMPORTAÇÕES

Em primeiro lugar, é oportuno reproduzir aqui o texto original do artigo 155, §2º, IX, "a" da Constituição Federal, em sua redação original:

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

I - impostos sobre:

[...]

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

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

[...]

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do

estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;

A previsão constitucional do ICMS mercadorias na importação contida nesse art. 155, §2º, IX, "a" pode gerar dúvidas, num primeiro momento, acerca de seu critério material. É certo que, em se tratando de uma nova Constituição, promulgada pelo Poder Constituinte Originário em 05 de Outubro de 1988, essa previsão pode trazer um novo critério material, diferente para o caso das importações, sem que se cogite de qualquer inconstitucionalidade. Mas, por estar inserido dentro do art. 155 da Carta Magna, essa nova exação deve seguir necessariamente a linha norteadora prevista no inciso II, qual seja, ser o contribuinte (sujeito passivo) realizador de operações de circulação de mercadorias para que se possa configurar a hipótese de incidência.

É de se observar que, no caso da importação, a materialidade do ICMS ultrapassa as mercadorias para alcançar também os bens. Porém, este fato não altera o caráter evidentemente mercantil do ICMS, pois mesmo nesta hipótese há a exigência que o bem se integre numa atividade econômica sujeita ao imposto - por isso a menção ao "estabelecimento" na parte final do texto ("....cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço"). Este dispositivo corresponde à ampliação da materialidade (critério material) do imposto para alcançar não somente as mercadorias, mas também os bens com os quais o contribuinte se relaciona; mas não implica ampliação do aspecto pessoal (critério pessoal) da regra matriz de incidência tributária - ou seja, esta hipótese igualmente só alcança as importações realizadas por um contribuinte do ICMS, o que se assemelha à incidência do imposto nas operações interestaduais a consumidor final, em que o Estado de destino só tem competência impositiva se o destinatário também for contribuinte de ICMS.

Desta forma, as regras contidas nesse dispositivo devem ser aplicadas em conformidade com a regra-matriz do imposto previsto no artigo 155, II, assim como com as demais características constitucionais desta exação, em especial a não - cumulatividade prevista no §2º, I do mesmo artigo ("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"), sendo certo também que qualquer exceção nele contida às regras gerais inerentes ao ICMS, deverá estar explicitamente prevista no texto constitucional.

1.4 O CRITÉRIO PESSOAL DO CONSEQUENTE NAS IMPORTAÇÕES

Aqui, novamente o sujeito ativo não demanda maiores análises, sendo o Estado ou DF do estabelecimento onde ocorrer a entrada física, ou o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido, conforme a disposição do artigo 11, I, "d" e "e" da Lei Kandir. O sujeito passivo, no caso em questão, de acordo com o art. 4º, parágrafo único, I da LC 87/96 (na sua redação original), é a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade, importar mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento. Agora, para a importação, a lei complementar traz uma diferença: considera também como contribuinte aquele que importa sem habitualidade.

A Lei Complementar 87/96, nesse parágrafo único, inciso I do artigo em comento, inovou e incluiu como contribuintes em sua definição aqueles que importam sem habitualidade, pretendendo assim alcançar os que não realizam operações sobre as quais há incidência do tributo, alargando a sujeição passiva. Dessa forma, as pessoas físicas ou mesmo jurídicas não contribuintes do ICMS passariam a ter que recolher o tributo, já que descrito expressamente no dispositivo "mesmo sem habitualidade". Porém, essa disposição só existe porque os Estados, temendo que as importações se dessem com esse fundamento para que não ocorresse a incidência do tributo, utilizaram-se da força política para inserir essa possibilidade na legislação, o que ocorreu com a criação da referida lei complementar em 1996.

No entanto, a característica maior desse contribuinte, que é ser realizador de operações de circulação de mercadorias, e portanto ter intuito comercial, permanece inalterada, posto que é conceito extraído da própria disposição do imposto na Constituição Federal. Na realidade, nada se mudou em relação ao contribuinte em si - apenas há a possibilidade da incidência do ICMS mesmo que a mercadoria ou bem

importado não seja "circulado", mas mantido por ele para consumo ou integração ao ativo fixo, e mesmo que seja feita de forma ocasional, não habitual.

Assim, a Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS Mercadorias nas Importações seria a seguinte:

- *Hipótese:*

+ Critério material: importar (verbo) mercadorias do exterior (complemento).

+ Critério espacial: qualquer ponto do território do DF ou Estado onde se verifique a hipótese de incidência.

+ Critério temporal: momento da entrada da mercadoria no país.

- *Conseqüente:*

+ Critério pessoal: sujeito ativo é o Estado ou DF e sujeito passivo é aquele que promoveu a importação da mercadoria e que realiza operações de circulação de mercadorias.

+ Critério quantitativo: a base de cálculo é o valor da operação de importação, e a alíquota depende do estado em que se deu e do tipo da operação.

2. CENÁRIO JURÍDICO ANTERIOR À EC 33/2001

2.1 A INTERPRETAÇÃO DO ICMS NA IMPORTAÇÃO PELAS FAZENDAS ESTADUAIS

As Fazendas Estaduais, como não poderia deixar de ser, entendiam (e entendem até hoje) que a disposição do artigo 155, §2º, IX, "a" da Constituição Federal lhes conferia permissão ampla para a cobrança do ICMS em toda e qualquer situação de importação, sem fazer distinção entre pessoa física ou jurídica, ser ou não contribuinte do imposto, com finalidade de revenda ou para utilização própria, com ou sem habitualidade, em pouco ou grande volume.

Em outras palavras, a simples previsão de sua incidência na importação não traria limite algum, e por isso estariam elas autorizadas a começar a cobrar o imposto indiscriminadamente. E esse foi o comportamento adotado.

2.2 DA INEXISTÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Do outro lado da discussão, estavam as pessoas físicas e jurídicas que não eram contribuintes do imposto, por não praticarem quaisquer operações de circulação de mercadorias, e que sustentavam a sua não incidência na importação de bens para consumo ou uso próprio.

Um dos argumentos por elas utilizado é o de que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, dispõe que o fato gerador da obrigação tributária (a hipótese de incidência) é a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência - e que no atual sistema tributário brasileiro, a aquisição para consumo de bens ou serviços não é fato gerador de nenhum tributo (havendo talvez uma exceção no tocante a lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, mas que não vem ao caso agora).

Explicam que, se fosse o ICMS um imposto que incidisse puramente sobre o consumo, deveria a CF/88 fazer a previsão expressa, em relação a todas as suas hipóteses de incidência, que o imposto caberia ao Estado onde ocorresse o efetivo consumo da mercadoria ou serviço. Mas não é assim que funciona: o mecanismo do ICMS tributa todo o ciclo econômico, desde a produção, circulação até a chegada da mercadoria ou do serviço para o consumidor final. Não se nega que o ônus desse imposto, ao final das contas, acaba recaindo sobre esse consumidor final; porém, deve-se lembrar que essa tributação, da forma como disciplinada pelo sistema tributário vigente, onera todo o circuito econômico e todos os seus participantes, havendo inclusive a previsão da não - cumulatividade justamente para aliviar essa onerosidade. É pacífico, portanto, que o contribuinte de direito é sempre o produtor ou revendedor, que é aquele que realiza as operações de circulação de mercadorias, nunca o consumidor final, chamado de "contribuinte de fato", que ganha essa alcunha justamente por arcar com o custo dessa tributação ao final da cadeia, uma vez que no preço do produto esse encargo já se encontra embutido.

Para o Direito, somente é considerado imposto sobre o consumo quando, na hipótese de incidência da obrigação tributária, o fato da destinação imediata ao consumo é relevante. Portanto, juridicamente falando, o imposto sobre o consumo é aquele em que o contribuinte de direito é o consumidor. A definição legal de contribuinte que tratamos anteriormente agora se revela de grande importância, pois se a lei define como contribuinte do imposto o industrial ou o comerciante, este será devido independentemente de quem adquiriu as suas mercadorias, ou da destinação que deu a elas.

2.3 O ENTENDIMENTO DO STF

Com toda essa discussão, em pouco tempo esse impasse chegou ao conhecimento dos tribunais superiores. Inicialmente, analisando a legislação complementar que rege o ICMS, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que o ICMS era devido nas importações realizadas por pessoas físicas, chegando, inclusive, a editar duas súmulas sobre o assunto:

SÚMULA 155: O ICMS INCIDE NA IMPORTAÇÃO DE AERONAVE, POR PESSOA FÍSICA, PARA USO PRÓPRIO.

SÚMULA 198: NA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA, DESTINADO A USO PRÓPRIO, INCIDE O ICMS.

Porém, como a estrutura e os aspectos gerais do ICMS são tratados na Constituição Federal, e portanto são matéria constitucional, a questão fatalmente chegaria ao Supremo Tribunal Federal para que este se pronunciasse sobre o assunto, e isso de fato ocorreu. Daí em diante, houve uma alteração radical na compreensão da matéria. O STF firmou uma posição totalmente contrária à que vinha sendo adotada no STJ, ao concluir que o importador, tanto pessoa física como jurídica, se não fosse contribuinte do ICMS, não estaria sujeito à cobrança do ICMS. Os precedentes versando sobre essa impossibilidade da cobrança do tributo em tais situações foram então se multiplicando e, enfim, o Plenário do STF sedimentou o assunto:

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

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

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

Recurso extraordinário não conhecido.

(RE nº 203.075-9/DF, Tribunal Pleno, rel. p/ o acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 5/8/1998, maioria de votos, DJU 29/10/1999)

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BEM POR SOCIEDADE CIVIL PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

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

2. Princípio da não - cumulatividade do ICMS. Importação de aparelho de mamografia por sociedade civil, não contribuinte do tributo. Impossibilidade de se compensar o devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Inexistência de circulação de mercadoria. Não ocorrência da hipótese de incidência do ICMS.

Recurso Extraordinário não conhecido.

(RE nº 185.789/SP, Tribunal Pleno, rel. p/ o acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 03.02.2000)

Durante o julgamento do segundo caso (RE nº 185.789/SP), que agora envolvia uma pessoa jurídica (sociedade civil), os ministros do Supremo Tribunal Federal relembaram a sua posição na apreciação em plenário do RE nº 203.075-9/DF, que envolvia pessoa física, e confirmaram, por maioria, a impossibilidade da cobrança do ICMS na importação de bens também por pessoa jurídica que não é contribuinte do imposto.

As fundamentações utilizadas pelos Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence em suas declarações de votos vencedores no caso da importação por uma pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade civil e, portanto, não contribuinte do ICMS, merecem ser destacadas:

No caso em que envolvida pessoa natural, ou seja, no Recurso Extraordinário nº 203.075/DF, também votei entendendo que não há a incidência do tributo (...). É o que se verifica na espécie dos autos. (...)

Em síntese, somente ocorre a aplicação do dispositivo quando se cuida, realmente, de importador que seja contribuinte do ICMS. (Min. Marco Aurélio)

Também eu, no RE 203.075/DF, ao acompanhar o voto do Sr. Ministro Maurício Corrêa, levei em consideração não o fato - para mim absolutamente incidental - de cuidar-se de pessoa física, mas sim o de não se cuidar de contribuinte do ICMS. É o caso, pouco importando que na espécie se trate de pessoa jurídica. (Min. Sepúlveda Pertence)

Ao se fazer uma análise desses dois precedentes, percebe-se que os fundamentos básicos que levaram o STF a afastar a cobrança do ICMS nas importações feitas por pessoas físicas ou jurídicas que não são contribuintes do imposto, em ambos os casos são basicamente os mesmos que já foram expostos anteriormente neste trabalho, podendo ser condensados da seguinte forma:

I) O termo "circulação", típico da estrutura do ICMS, significa a alteração de propriedade, e não a mera movimentação física do item;

II) O termo "operações" utilizado no texto constitucional traz implícito o significado de ato mercantil;

III) O termo "mercadoria" demanda que seja compreendido como um objeto destinado à venda por quem exerce o comércio com frequência;

IV) O termo "estabelecimento" tem o sentido que lhe foi dado pelo direito comercial, ou seja, local próprio em que é exercido o ofício de comerciante, compreendendo todo o conjunto de instalações e aparelhamentos necessários à prática do negócio, componentes do fundo de comércio;

V) Não há como se aplicar o princípio da não - cumulatividade do imposto nas importações feitas por pessoas físicas ou jurídicas que não são contribuintes dele, o que fere uma garantia individual.

Desta feita, revela-se acertado o entendimento adotado pelo STF.

3. VIGÊNCIA DA EC 33/2001

O assunto aparentava estar definitivamente encerrado com o entendimento exposto pelo STF em plenário. Até mesmo o STJ passou a rever a sua jurisprudência e praticamente afastou a aplicação daquelas súmulas (uma vez que agora estavam em descompasso com a jurisprudência da Corte Suprema), adotando a partir daí a mesma interpretação.

Entretanto, com o advento da EC 33/2001, ocorreu uma considerável modificação no teor do Art.155, §2º, IX, "a", que passou a ter a seguinte redação:

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

[...]

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

[...]

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

[...]

IX - incidirá também:

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

Esta nova redação pretendeu descaradamente ampliar a sujeição passiva ao estabelecer de forma inequívoca que o ICMS incide sobre a importação realizada por qualquer pessoa física ou jurídica, mesmo aqueles não praticam atos de comércio com

habitualidade. Ou seja, tornou constitucional a previsão que já havia sido colocada na Lei Complementar 87/96, e passa a prever não apenas a incidência do imposto sobre mercadorias, como também sobre todos os bens de forma genérica, objetivando assim retirar o caráter comercial que havia originalmente, como demonstramos.

A respeito dessa mudança, Leandro Paulsen teceu o seguinte comentário:

A nova redação da alínea "a" ampliou a base econômica do ICMS na importação. Agora, alcança não apenas a entrada de mercadoria como também de bem. Assim, tem-se que passou a abranger todo e qualquer produto importado do exterior. Ficou claro que qualquer pessoa, física ou jurídica, pode ser contribuinte do ICMS na importação, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, ou seja, mesmo que não seja voltada à atividade industrial ou comercial. Nitidamente, o Constituinte Derivado procurou contornar a jurisprudência do STF, que sinalizava no sentido de que a importação de bem por pessoa física e também por sociedade civil não se sujeitava à incidência do ICMS. Com a ampliação da base econômica pela EC 33/01, a competência tributária passa a abranger a importação de bens por tais pessoas. (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. pg. 366).

Oras, o mero ato de importar já é tributado pelo Imposto de Importação, conforme a previsão contida no art. 153, I da CF, e tal evento não poderia ter sido eleito como hipótese de incidência do ICMS, já que estaríamos diante de óbvio, evidente e ululante caso de bitributação. Roque Antônio Carrazza analisa a questão:

Note-se que o ICMS não incide sobre a simples entrada da mercadoria na unidade federada, isto é, sobre sua mera "importação". Esta, com efeito, é tributável apenas pela União, seja por meio do imposto específico (art. 153, I, CF), seja das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (art. 149, §2º, II da CF). O que se tributa, sim, por meio de ICMS é a incorporação da mercadoria no ciclo econômico da empresa que a importa, para fins de comercialização. (CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. pg. 62).

A modificação introduzida no texto da Constituição Federal, num primeiro olhar, pode dar a impressão de ter sido enfim criada autorização constitucional para que fosse feita a cobrança de ICMS do importador, pessoa física ou jurídica, não contribuinte do imposto. Porém, com a reabertura da eterna discussão que o tema causa desde a promulgação da CF/88, mais uma vez o Supremo Tribunal foi suscitado para dar o seu entendimento. E assim o fez.

3.1 O ATUAL ENTENDIMENTO DO STF

Em face de todas as divergências mais uma vez levantadas, o STF teve que se posicionar novamente sobre o assunto. Na sessão de 24/09/2003 (quase dois anos após a edição da emenda), foi aprovada pelo seu Pleno a Súmula 660, que diz o seguinte:

SÚMULA 660: NÃO INCIDE ICMS NA IMPORTAÇÃO DE BENS POR PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA QUE NÃO SEJA CONTRIBUINTE DO IMPOSTO.

Desta feita, a impressão que se passou inicialmente é a de que os ministros puramente ratificaram o mesmo entendimento que já havia sido firmado antes da reforma introduzida pela Emenda Constitucional nº 33, e que a alteração do Art.155, §2º, IX, "a" em nada mudaria esse panorama. Porém, tal súmula aparentemente foi editada à vista somente dos casos ocorridos antes da alteração do texto constitucional, já que um fato gerador ocorrido após essa alteração não teria tido tempo de chegar ao seu conhecimento em tão pouco tempo.

Por isso, posteriormente surgiu uma proposta de alteração da redação dessa súmula, de iniciativa de alguns de seus ministros, de forma a limitar a não incidência do imposto, sobre as pessoas físicas e jurídicas que não são contribuintes do imposto, somente até a vigência da Emenda Constitucional nº 33. Tal proposta revela-se no Informativo STF nº 331, de 24 a 28 de novembro de 2003:

Na sessão de julgamento de 26.11.2003, nos termos do § 1º do art. 102 do RISTF, foi submetida à apreciação do Plenário a inclusão de 16 novos enunciados na Súmula da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Em um primeiro exame, foram aprovados 15 enunciados e 1

foi retirado. Nessa mesma assentada, acolhendo sugestão, respectivamente, dos Ministros Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence, o Tribunal deliberou alterar a redação dos Enunciados 644 e 660, cuja aprovação foi concluída em 24.9.2003, que passarão a vigorar, à primeira vista, nos seguintes termos:

[...]

Enunciado 660: "Até a vigência da EC 33/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto." Os novos enunciados, bem como as alterações, só passarão a integrar a Súmula do STF após numerados e publicados (por três vezes consecutivas) no Diário da Justiça, na forma prevista no § 3º do art. 102 do RISTF.

Os demais ministros concordaram em reavaliar a matéria, e o Diário de Justiça da União chegou até mesmo a publicar essa retificação da redação nas edições de 05/8/2004, 06/08/2004 e 09/08/2004, dando a impressão de que a ressalva temporal havia sido realmente aprovada.

Contudo, no Informativo STF nº 422, de 3 a 7 de abril de 2006, foi publicada a seguinte informação:

Enunciado da Súmula 660 do STF: Republicação.

Informamos que, em razão de o Tribunal, na sessão plenária de 26.11.2003, ter recusado a proposta de alteração da Súmula 660, constante do Adendo nº 7, foi republicado o respectivo enunciado nos Diários da Justiça dos dias 28.3.2006, 29.3.2006 e 30.3.2006, com o teor aprovado na sessão plenária de 24.9.2003: "Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto". Fica, portanto, substituída, nesses termos, a notícia veiculada pelo Informativo 331 quanto ao referido verbete.

Assim, a Súmula 660 foi republicada com seu texto original, sem considerar a ressalva pretendida pelos Ministros à época, com a seguinte observação:

Considerando que o Tribunal, na Sessão Plenária de 26.11.2003, recusou a proposta de alteração da Súmula 660, constante do Adendo nº 7, foi republicado o respectivo enunciado nos Diários da Justiça de

28.03.2006, 29.03.2006 e 30.03.2006, com o teor aprovado na Sessão Plenária de 24.09.2003: "Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto".

Ou seja, mesmo após todos esses acontecimentos, restou intacta a redação original da Súmula 660, que não traz qualquer limite temporal para impedir a incidência do imposto aos não contribuintes. E com isso, é seguro dizer que o posicionamento atual da Corte Suprema permanece sendo o mesmo adotado antes da referida emenda, e também o mesmo desde a edição dessa súmula, uma vez que a publicação de sua alteração foi feita equivocadamente.

4. DA MANUTENÇÃO DO ENTENDIMENTO ANTERIOR PELA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS

A Constituição Federal de 1988 assegurou ao cidadão o direito de não se sujeitar à tributação por meio de impostos cumulativos e que tenham como fato gerador e base de cálculo hipóteses de outros impostos nela discriminada, constituindo assim um direito e garantia fundamental que não pode ser suprimida ou restringida, mesmo que por emendas supervenientes. Ocorre que a modificação em análise arrebatou várias garantias asseguradas ao contribuinte, entre elas a de não ser tributado concomitantemente por dois impostos sobre uma mesma base econômica. Expandiu a sua previsão de tal forma que objetivou abranger qualquer tipo de importação.

Sobre esse ponto, Roque Antônio Carrazza, um dos maiores estudiosos sobre ICMS que há no Brasil, com sua habitual maestria, assim se manifestou:

A prevalecer a literalidade da "nova" redação, poderá ser compelida a recolher ICMS, desde que a legislação do Estado-membro (ou do Distrito Federal) assim o determine, a pessoa física que vier a importar bens para uso próprio, ainda que sem caráter de habitualidade e sem exercer o comércio. O mesmo podemos dizer da empresa não contribuinte (v.g., prestadora de serviços), que importar máquina, equipamento ou insumo, para melhor levar avante suas atividades típicas.

Com esta marota alteração, abateu-se, em pleno vôo, jurisprudência que começava a seguir na traça da melhor doutrina.

É a *velha política* do Governo, que sempre que perde uma questão, máxime na Suprema Corte, modifica a Constituição.

Sustentável, no entanto, que por ter alterado a regra-matriz constitucional do ICMS - Importação, a Emenda Constitucional 33/2001 feriu direito fundamental do contribuinte (cláusula pétrea), sendo, neste ponto, inconstitucional.

De fato, não era dado ao *constituente derivado* ou *de segundo grau* (que Jorge Miranda apropriadamente chama de *poder constituído*)

mudar a fisionomia jurídica do ICMS - Importação; muito menos em detrimento dos contribuintes, como, de fato, aconteceu.

Este, na realidade, é um ICMS novo, que nada tem a ver com o ICMS previsto originariamente pela Carta de 1998 para incidir sobre importação de produtos, inserindo-os no ciclo econômico.

Deveras, a importação de bens por particular, sem caráter de habitualidade, qualquer que seja sua finalidade (v.g., para uso próprio), não tem por escopo atividades mercantis. Noutros falares, tal importação não é relativa à importação de mercadorias. (CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. pg. 86).

Ainda sobre esse tema, continua o ilustre autor:

Na verdade, a Emenda Constitucional 33/2001 abriu espaço, neste particular, a um adicional estadual do imposto sobre a importação (que incide quando da entrada no País de qualquer produto estrangeiro, independentemente de ser ou não mercadoria e de o importador ser ou não comerciante) – o que leva a uma bitributação, desautorizada pelo Poder Constituinte Originário.

Não bastasse isso, a mesma Emenda Constitucional feriu a *cláusula pétrea* posta no art. 154, I, da CF, pela qual os contribuintes só podem ser compelidos a suportar novos impostos se tiverem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes das dos enumerados nos arts. 153, 155 e 156 do mesmo diploma, forem criados por meio de lei complementar e obedecerem ao *princípio da não-cumulatividade*.

Ora, a Emenda Constitucional 33/2001, ao dar nova redação ao art. 155, §2º, IX, "a", da CF, permitiu que os Estados-membros criassem, por meio de lei ordinária, um novo imposto, com a mesma hipótese de incidência e base de cálculo do imposto sobre a importação (previsto no art. 153, I, da Carta Magna) e passando ao largo do *princípio da não-cumulatividade*.

Vai daí que a Emenda Constitucional 33/2001, neste ponto, feriu a cláusula pétrea – ou seja, parte da Constituição que não aceita sequer a exceção das emendas (Carlos Aires Brito).

Com a palavra, agora, o Poder Judiciário. (CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. pg. 86-87).

E por fim, também assinalou Hugo de Brito Machado:

A regra albergada pelo art.155, §2º, inciso IX, alínea "a", da Constituição Federal, que já expressava uma exceção ao admitir a incidência do imposto sobre a entrada de bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento, foi alterada pela Emenda Constitucional n. 33, de 11.12.2001, que veio atender à ganância cada vez maior das Fazendas Estaduais. Superou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para admitir a incidência do imposto sobre a entrada de bens, sejam mercadorias ou não, importados por qualquer pessoa e com qualquer finalidade.

A natureza mercantil do ICMS, que decorre da própria origem desse imposto, resta neste ponto descaracterizada com essa deplorável transigência do constituinte reformador à voracidade fiscal. (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. pg. 353-354).

Percebe-se novamente que um dos argumentos utilizados para afastar a incidência do imposto à pessoa física é o princípio da não-cumulatividade, já citado anteriormente.

Para esse princípio, para se calcular o valor de ICMS a ser recolhido num determinado período de tempo, primeiramente devem ser apuradas as entradas de mercadorias e os recebimentos de serviços tributados, que geram "crédito". Depois, devem ser apuradas as saídas de mercadorias e as prestações de serviços tributados que geram "débito". Por fim, calcula-se o total dos créditos e dos débitos desse período, subtraindo-se um do outro. Havendo saldo devedor, esse será o valor do imposto a ser recolhido naquele período - e é assim que se opera a compensação entre eles. Logo, é simples observar a impossibilidade de sua aplicação ao importador pessoa física ou jurídica que não contribuinte do imposto, uma vez que este não tem meios de apurar o "crédito", o "débito", e efetivar a "compensação" entre eles.

Deste modo, simplesmente desconsiderar o princípio da não-cumulatividade do ICMS, apenas para poder cobrar o imposto de pessoas físicas ou jurídicas que importam

bens para uso próprio, sem a finalidade de circular esses bens, configura uma grave e evidente violação a essa norma constitucional, que possui caráter impositivo e portanto deve ser rigidamente obedecida.

Ainda, nunca se pode deixar de lembrar o fato de que o ICMS, em qualquer das suas hipóteses de incidência, seja ela originária da regra matriz (artigo 155, II), seja da regra tida como exceção (artigo 155, § 2º, IX, "a"), mantém preservado em sua definição a existência das já tratadas "operações relativas à circulação de mercadorias", além de exigir a aplicação do princípio da não-cumulatividade. Para se obter o entendimento traçado ao longo deste trabalho, é de especial importância analisar novamente essa expressão. Tendo início no exterior (como ocorre obviamente nas importações), e com a entrada do bem no país, o ICMS só é devido se tais operações de importação tiverem a capacidade de gerar a sua incidência, qual seja, "a circulação de mercadorias". Sem a realização deste evento básico, não há que se falar do imposto. Assim, ao analisar a situação do importador pessoa física ou jurídica que age sem o intuito mercantil, promovendo a entrada do bem para seu próprio uso, nota-se claramente a ausência de "operação de circulação" na sua concepção jurídica, e conseqüentemente fica prejudicada qualquer alegação de ocorrência da hipótese de incidência do imposto.

Como todos esses pressupostos não existem nas importações realizadas por pessoas físicas ou jurídicas não contribuintes do imposto, devem continuar aplicáveis as premissas que levaram o STF a editar a Súmula 660, que também deve continuar a ser aplicada sem qualquer alteração, mesmo sob a vigência da EC nº 33/2001.

5. CONCLUSÃO

A discussão a respeito desse assunto se estendeu ao longo dos anos até que o STF consolidasse a sua jurisprudência, que, entendeu que a sua incidência somente ocorreria sobre aqueles que exercem a atividade mercantil, com habitualidade e com intuito de obter lucro, sendo esse o verdadeiro sentido do termo "circulação", respeitando assim as diretrizes constitucionais da regra matriz do ICMS. No entanto, mais uma vez guiado pela sua voraz fome de arrecadação, o Executivo conseguiu exercer sua força política e pressionar o Congresso a ponto de alterar o próprio texto da Constituição, reescrevendo amplamente o art. 155, §2º, IX, "a", nele agora incluindo até mesmo as pessoas físicas e jurídicas não contribuintes. Apesar dessa manobra, deve a Corte Suprema permanecer com seu posicionamento anterior e manter o ICMS com suas características constitucionais tais como postas pelo Poder Constituinte Originário, afastando por completo as pessoas físicas ou jurídicas não contribuintes do imposto da sua sujeição passiva, o que parece ser o caso atualmente, em face da aludida Súmula 660, aprovada em 2003 e ratificada em 2006, ao ser mantida com seu texto original.

Portanto, após toda a exposição feita, chega-se à inescapável conclusão de que as importações realizadas por pessoas físicas ou jurídicas não contribuintes do ICMS, para uso próprio, devem ser livres de sua incidência, seja:

- por não haver operação capaz de provocar a circulação dos bens (no sentido exposto anteriormente);

- pela impossibilidade de se aplicar o princípio da não-cumulatividade em tais situações, que é de observância obrigatória;

- pelo fato da nova redação ter criado um novo imposto, apenas com o nome de ICMS, mas na verdade com a mesma hipótese de incidência do Imposto de Importação de competência da União, o que é vedado expressamente no art.154, I da CF.

Ou seja, a incidência do ICMS nas importações está condicionada à necessidade de ter o importador uma condição mercantilista, que o princípio da não - cumulatividade seja respeitado, e que não se utilize a hipótese de incidência já própria do imposto de importação de competência federal.

BIBLIOGRAFIA

- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CAMPILONGO, Paulo Antônio Fernandes (coord.). ICMS: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.