

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**DIEGO CERQUEIRA BERBERT VASCONCELOS**

**ICMS NA IMPORTAÇÃO POR NÃO-CONTRIBUINTE E A EMENDA  
CONSTITUCIONAL 33/2001**

Salvador

2011

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET**  
**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**ICMS NA IMPORTAÇÃO POR NÃO-CONTRIBUINTE E A EMENDA  
CONSTITUCIONAL 33/2001**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Salvador

2011

# **DIEGO CERQUEIRA BERBERT VASCONCELOS**

## **ICMS NA IMPORTAÇÃO POR NÃO-CONTRIBUINTE E A EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001**

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

Aprovado em: \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2011

### **BANCA EXAMINADORA**

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

Titulação: \_\_\_\_\_

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

Titulação: \_\_\_\_\_

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

Titulação: \_\_\_\_\_

## RESUMO

A presente produção científica teve como objetivo o estudo acerca da incidência tributária do ICMS nas operações de importação de mercadorias e bens realizados por não contribuintes do imposto, face o advento da Emenda Constitucional 33/2001, bem como os reflexos da republicação da súmula 660 do Supremo Tribunal Federal. No curso da pesquisa fez-se necessário traçar o arquétipo constitucional do tributo, descrevendo os critérios de identificação da norma jurídica, sobretudo no que tange ao sentido do termo contribuinte dado pelo legislador constitucional, chegando inclusive à análise do STF. Em razão da incidência da Emenda 33/2001, sensíveis mudanças foram realizadas no tocante ao ICMS na importação, em especial a ampliação dos critérios da regra-matriz e nos limites impostos pela Constituição ao Poder de Reforma. Neste quesito, foi importante adentrar no exame da Constitucionalidade da referida emenda, seja em relação à violação ao princípio da não-cumulatividade, bem como a ofensa ao § 4º, do artigo 60, da Constituição Federal e a conseqüente instituição de dois impostos sobre a mesma base econômica. Concluiu-se o estudo realizando um exame do atual posicionamento dos Tribunais Superiores em relação às alterações promovidas pela emenda, sobretudo com a própria republicação da Súmula 660 do STF.

**Palavras-chave:** Tributário. ICMS. Importação. Emenda Constitucional 33/2001. Não-contribuinte do imposto. Violação ao Princípio da não-cumulatividade. Reflexos da Súmula 660 do STF.

## ABSTRACT

This scientific production aimed at the study of the incidence of the ICMS tax on imports of goods and goods made by non tax payers, given the advent of the Constitutional Amendment 33/2001, as well as the reflections of the republications of the scoresheet 660 Supreme Court. During this research it was necessary to draw the constitutional archetype of the tribute, describing the criteria for identifying the rule of law, especially regarding the meaning of the term taxpayer as constitutional by the legislature, coming even to the analysis of the STF. Due to the impact of the Amendment 33/2001, sensible changes were made regarding the GST on imports, particularly the expansion of the criteria of rule array and within the limits imposed by the Constitution to power of Reform. In this aspect, it was important to enter into there view of the Constitutionality of such amendment, whether in relation to break principle of non-cumulative, and the offense to § 4 of Article 60 of the Federal Constitution and the consequente imposition of both taxes on the same economic base. We concluded the study by performing an examination of the current positioning of the Superior Courts in relation to the changes promoted by the bill, especially with their republication of Precedent 660 FTS.

**Keywords:** Tax. GST. Import. Constitutional Amendment 33/2001. Non-pay that tax. Violation of the Principle of non-cumulative. Reflections of Precedent 660 STF.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
Caput.	Capítulo
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário da Justiça
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
II	Imposto sobre a Importação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
LC	Lei Complementar
RESP	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário
RICMS/BA	Regulamento de ICMS do Estado da Bahia
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal
TJ	Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>8</b>
<b>2</b>	<b>ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO</b>	<b>10</b>
2.1	NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE BENS OU MERCADORIAS POR NÃO-CONTRIBUINTES ANTES DA EMENDA 33/2001	13
2.2	ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001 NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO	15
<b>3</b>	<b>A INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA 33/2001</b>	<b>19</b>
3.1	VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE	19
3.2	AS CLÁUSULAS PÉTREAS E A OFENSA AO DISPOSTO NO ART. 60, §4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE REFORMA	25
3.3	A NÃO TRIBUTAÇÃO DE DOIS IMPOSTOS SOBRE A MESMA BASE ECONÔMICA	27
3.4	O HODIERNO POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS PÁTRIOS E OS EFEITOS DA REPUBLICAÇÃO DA SÚMULA 660 DO STF	30
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>35</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>37</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O ICMS se constitui como imposto que guarnece de características mercantis. Sua evolução histórica sempre acompanhou os aprimoramentos das Constituições promulgadas e as necessidades de adequação da ordem econômica à competência outorgada aos Estados para o exercício da tributação sobre as operações relativas à circulação de mercadorias.

Não obstante a estas características peculiares, o legislador Constitucional veio ao longo do tempo, incluindo situações condicionantes de incidência e hipóteses de isenção do imposto. Assim é que, a própria Constituição Federal de 1988 entendeu por bem incluir como hipótese de incidência do ICMS as operações de importação de mercadorias oriundas do exterior.

Ocorre que, nem sempre as disposições estabelecidas pela Carta Magna resguardam-se de rigidez e imutabilidade. Neste sentido, o próprio legislador Constitucional fez uso da possibilidade de emenda, nos termos do artigo 60 da Constituição, justamente para que a própria ordem jurídica pudesse, pela necessidade de aprimoramento, sofrer alterações positivas.

Muita embora tivesse a redação inicial previsto a incidência do ICMS nas operações de importação relativas à circulação de mercadorias, restando claro à época, inclusive, o entendimento dos Tribunais Superiores que a regra se aplicava somente para aqueles que desenvolvessem atos de mercancia, e por isso estariam fora do campo de incidência as pessoas físicas ou jurídicas não-contribuintes do imposto, o legislador infraconstitucional entendeu por bem estabelecer uma reforma no texto da Carta Política.

Assim o fez através da Emenda Constitucional 33/2001. A reforma promoveu significativas mudanças no campo de incidência dessa exação tributária. Até porque, se pretendeu ampliar significativamente os critérios de incidência da regra-matriz do imposto, sobretudo no que pertine ao aspecto subjetivo, permitindo-se assim uma análise ampla e irrestrita do conceito de contribuinte.

Neste sentido, a produção Científica terá por objetivo justamente a análise destas alterações promovidas pela Emenda 33/2001, e mais, o próprio entendimento dos Tribunais Superiores que, embora tivesse posição pacificada em relação à matéria, tendo inclusive, realizado a edição de súmula jurisprudencial (Súmula 660 do STF), sofreu mudanças na jurisprudência ao longo dos últimos anos, chegando posteriormente a alterar o conteúdo desta súmula para fazer



incidir a hipótese de ICMS nas operações de importação realizadas por pessoa física após o advento da emenda.

Mais adiante, restará demonstrado que o próprio Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária publicada no DJ em 30.03.2006, acabou republicando o teor da súmula 660, alavancando ainda mais a controvérsia existente na possibilidade de incidência do ICMS nas operações de importação realizadas por pessoas físicas não-contribuintes do imposto.

Antes da análise desta problemática, fez-se necessário um exame apurado do arquétipo constitucional do ICMS nas operações de importação, no que tange aos critérios da regra-matriz da originalmente delineados pelo Constituinte.

Com a chegada da Emenda 33/2001, o panorama do quadro que já estava praticamente pacificado inverte-se e então, visando traçar um paralelo entre os liames que nortearam a redação originária da Constituição e os desejos perseguidos pela emenda, fez-se de grande utilidade ao estudo da problemática um exame apurado dos critérios da regra-matriz modificados.

Ressalta-se, que não poderia deixar de incluir as mudanças e os reflexos que permearam a jurisprudência dos Tribunais Superiores, alterando inclusive, posicionamento até então pacificado.

Não menos importante, restou imprescindível ao exame da matéria uma abordagem acerca da constitucionalidade da Emenda 33/2001, no que tange à violação expressa a não-cumulatividade e sua relação direta às chamadas cláusulas pétreas ( art. 60, § 4º, da CF), bem como acerca da instituição de dois impostos sobre a mesma base econômica, fato este provocado com a ampliação dos critérios de incidência do ICMS na importação.

Com efeito, a presente produção também analisou os reflexos atuais na jurisprudência face advento da referida Emenda, o entendimento mais recente dos Tribunais Superiores, e, sobretudo, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que ao longo do tempo, chegou a emitir proposta de adendo à Súmula 660, mas que, acabou por republicar o teor da súmula, restabelecendo a redação originária.

## 2 ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

A redação original da Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, IX, alínea a, CF, dizia expressamente que:

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

Nota-se que o legislador constitucional, pretendeu alcançar situações específicas de incidência, como no caso da importação de bens e mercadorias oriundas do exterior. Assim o fez quando, muita embora tenha outorgado competência tributária à União para a instituição do Imposto sobre a Importação, consoante dispõe o artigo 153, inciso I, também outorgou competência para a instituição do ICMS incidente sobre as importações de bens e mercadorias oriundas do exterior.

No entanto, o ICMS se constitui em uma espécie tributária nitidamente comercial, cujo fato gerador não é outro senão a operação mercantil de compra e venda que desencadeia a circulação jurídica de mercadorias.

Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari de Lorenzo (2000, p. 533-534) relembram com propriedade que o pressuposto fático do ICMS consiste na “existência de um processo de circulação de mercadorias, ou de um ciclo econômico que corresponda àquele conjunto encadeado de operações que vão desde a fonte de produção até o consumo de certo bens”.

Não obstante ao caráter mercantil composto na estrutura padrão do ICMS, sua incidência nas operações decorrentes da importação de bens e mercadorias oriundas do exterior também se respalda nas características descritas no arquétipo constitucional, tendo em vista que, embora seja apresentada como nova modalidade de incidência, deve respeitar os ditames traçados pelo legislador constitucional quando da instituição da exação tributária com um todo.

Interpretando tecnicamente o dispositivo da redação original da Constituição no tocante ao ICMS importação, tem-se pelo critério material da regra-matriz a pratica de uma ação que promova o ato de importar. Marcelo Viana Salomão (2007, p.225) esclarece que “importar significa introduzir produto estrangeiro no Brasil, com o **objetivo de fazê-lo ingressar no mercado nacional**”. (grifo editado)

Apesar de núcleo esculpido no texto constitucional, o ato de importar para fins de incidência do ICMS, coaduna-se também com as próprias características dispostas no artigo 155, inciso II, da CF qual seja, a realização de um negócio jurídico que promova a operação relativa à circulação da mercadoria ou bem. E ainda, que este negócio jurídico tenha pretensões de transferir juridicamente a titularidade da mercadoria para que venha a ser inserida no ciclo econômico do país.

É bem verdade que o Constituinte pretendeu alcançar o ICMS nas operações que decorram da importação de bens ou mercadorias oriundas do exterior, mas que desta relação também fosse extraída anseios econômicos decorrentes de uma atividade negocial, qual seja, o fato de ser um comerciante e poder através de um contrato, importar bens e mercadorias para inserção no ciclo comercial de sua empresa ou até mesmo para utilização no consumo de sua atividade empresarial.

Neste espeque, são pertinentes as lições de Roque Antônio Carrazza (2007, p.60):

[...] O que se tributa, sim, por meio do ICMS **é a incorporação de mercadoria no ciclo econômico da empresa que a importa, para fins de comercialização.** [...] Vamos logo afirmando que também este ICMS é sobre operações mercantis, já que sua hipótese de incidência é importar, sendo comerciante, industrial ou produtor, uma mercadoria ou um bem destinado a consumo fixo do estabelecimento. **Não se trata de um mero imposto adicional estadual do imposto sobre a importação, mas de um tributo que só nasce quando a importação tem por escopo atividades mercantis.** Daí ele se conectar, como antecipamos no início do capítulo, com o próprio ICMS incidente sobre operações mercantis. (grifo editado)

Nesta esteira, incluiu também no texto constitucional o uso da expressão “cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou serviço” para delimitação do critério espacial, uma vez que, somente o contribuinte que desenvolve uma atividade mercantil, com fins de produção e comercialização de seus produtos, pode efetivamente ter um estabelecimento.

Se assim não fosse, teria discriçionado sobre o mero ato de importar. Ao contrário, quando tratou dos impostos de competência dos Estados, instituiu um parágrafo e um inciso (§ 2.º, inciso IX, artigo 155, CF) para deixar claro que as operações relativas à circulação de mercadorias e bens que decorram da importação feita por contribuintes do ICMS também sofrerão a incidência do imposto.

Este também é o entendimento de José Eduardo Soares de Melo (1996, p.54), que com muita propriedade ao tratar do critério espacial da regra-matriz do ICMS nas operações de importação afirma:

A esse propósito, é fácil compreender a finalidade da expressão “ **cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria**”, **pela circunstância de que o ICMS não incide sobre a mera entrada de bem no país**, e nem se torna devido pela simples liberação aduaneira, por ser correto que a titularidade do tributo não cabe singelamente ao Estado (no caso B) onde teria ocorrido o mero ato físico, mas ao Estado ( no caso A), **onde se localiza o sujeito passivo do tributo, isto é, aquele que “juridicamente” promoveu o ingresso dos bens estrangeiros no país** (grifo do autor) grifo editado)

No que tange à identificação do sujeito passivo, cumpre salientar que, muita embora não seja papel do legislador constitucional a definição do termo contribuinte de cada imposto, sua caracterização deve guardar relação direta com os pressupostos da regra-matriz estabelecida.

No âmbito da legislação infraconstitucional que rege a matéria, a LC nº 87/96, em seu o artigo 4, parágrafo único, inciso I, esclarece ser:

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. (grifo editado)

[...]

Observa-se a princípio que o legislador infraconstitucional definiu o contribuinte do ICMS na importação em consonância à regra-matriz posta pelo Constituinte. Assim é que, estabeleceu a habitualidade e o intuito comercial com elementos caracterizadores da condição de contribuinte. Logicamente que somente aqueles que desenvolvem atos de mercancia poderiam figurar em tal situação.

Todavia, num segundo momento, propõe uma redação dúbia que exclui o critério da habitualidade para os casos de importação de mercadorias do exterior, dando margem a duas interpretações:

1. Será contribuinte do ICMS na importação aquele que, mesmo sendo contribuinte regular, mas sem caráter habitual, venha a importar mercadorias ainda que para ativo fixo;
2. Será contribuinte todo e qualquer pessoa, seja física ou jurídica que realize o ato de importar, independentemente da destinação dada ao objeto;

Ao contrário do que dispôs a Constituição Federal, em que permeou todo o arquétipo do ICMS na importação para aqueles que desenvolvem juridicamente atos de mercancia, pretendeu Lei Complementar 87/96 confundir sua definição, ora lançando mão do termo habitualidade, ora estabelecendo um conceito geral acerca do termo contribuinte, que condiz

com todo o arquétipo constitucional, restando claro desde já um primeiro ponto de conflito que rege a matéria.

## 2.1 NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE BENS OU MERCADORIAS POR NÃO-CONTRIBUINTES ANTES DA EMENDA 33/2001.

O contribuinte do ICMS na importação é todo aquele que realize o ato de importar para com fins de inserção da mercadoria ou bem adquirido, inserir-la no ciclo econômico de sua atividade, seja na comercialização mercantil ou no processo produtivo.

È nesta consonância que assim dispôs o legislador constitucional. Neste sentido, trouxe para o arquétipo do ICMS nas operações de importação uso das expressões mercadoria e estabelecimento, justamente para realçar qual conceito do termo contribuinte se deve ter.

Alcides Jorge Costa (1988, p.163-164) nos ensina que “a cobrança do tributo está ligada à noção de estabelecimento, parece claro que ele não pode ser exigido de particulares, ainda quando, por ocasião da entrada no país, com mercadoria que tenham comprado no exterior”.

Coadunam no mesmo sentido Marcelo Viana Salomão (2001, p. 152-153), Hamilton Dias de Souza (SALOMÃO, 2002 Apud 1996, p.21) e Clélio Chiesa (2002, p. 21-22).

Muita embora o Egrégio Superior Tribunal de Justiça tivesse firmado entendimento acerca da incidência do ICMS nos casos de importação de veículo automotor por particular, na ocasião dos REsp 66607/PR (DJ 23/11/1998), REsp 121020 / PR (DJ 17/08/1998), REsp 101520 / PR (DJ 10/04/2000), pacificando inclusive o teor da súmula 198, do STJ<sup>1</sup>, a compreensão da matéria ganhava contornos diferentes na Corte Máxima.

O próprio Supremo Tribunal Federal avocou a competência constitucional para discussão acerca da matéria, tendo inclusive proferido os primeiros precedentes pela impossibilidade incidência do ICMS nas operações destinadas à importação por pessoas que não se enquadrasse na qualidade de contribuintes. Neste sentido, RE 203.075-9 DF<sup>2</sup> e RE 191.346-1 / RS<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> **Súmula 198, STJ.** Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS.

<sup>2</sup> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

Dentre os argumentos utilizados para fundamentação do julgamento dos Recursos Extraordinários ressaltou-se primeiramente a necessidade da incidência do ICMS está atrelada para aqueles que detêm estabelecimentos comerciais. Isto se deve à própria natureza do tributo, que por incidir para aqueles que desenvolvem atos de mercancia, circulando juridicamente mercadorias, a existência de estabelecimento se faz imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

E segundo, fez a inserção da expressão “mercadoria” para tornar evidente que somente aqueles que praticam a atividade econômica de comércio podem, efetivamente, realizar compra e venda de mercadorias para inserção no ciclo econômico do país.

Esta foi, inclusive, as razões proferidas pelo Ministro Maurício Corrêa quando da elaboração do voto no RE 203.075-9 DF:

[...] o termo **operação** exsurge na acepção de ato mercantil; o vocábulo **circulação** é empregado no sentido jurídico de transferência de titularidade e não simples movimentação física do bem, e a expressão **mercadoria** é atribuída a designação genérica de coisa móvel que possa ser objeto de comércio porque exerce mercancia com freqüência e habitualidade. [...] Fixadas essas premissas, há que se concluir que o imposto não é devido pela pessoa física que importou o bem, visto que não exerce atos de comércio de forma constante nem possui “**estabelecimento destinatário da mercadoria**” [...] (grifo do autor)

Agora, o principal fundamento que motivou a decisão do STF pela impossibilidade de incidência do imposto às pessoas físicas consistiu na violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

A não-cumulatividade constitui para o contribuinte, um direito insofismável ao crédito e a promoção da garantia constitucional da compensação. Este regime de abatimento é que estabelece o alcance eficaz da não-cumulatividade. (ATALIBA; GIARDINO, 1984, p.114).

---

1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexistente 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. (grifo editado) (REsp RE 203075 / DF. Relator Min. MAURICIO CORREA - T1 – PRIMEIRA TURNA- DJ de 29 out. 1999)

<sup>3</sup> EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO: PESSOA FÍSICA NÃO COMERCIANTE E NÃO EMPRESÁRIO: NÃO INCIDÊNCIA.

I- Veículo importado por pessoa física, que não é comerciante ou empresário, destinado ao uso próprio: não incidência do ICMS. Precedente do STF: RE 203.075-DF, M. Corrêa p/acórdão, Plenário, 05.08.98. (REsp RE 191346 / RS. Relator Min. CARLOS VELLOSO – T2 – SEGUNDA TURNA- DJ de 20 nov. 1998)

Sendo o regime da compensação a medida eficaz que garante a não-cumulatividade, somente o contribuinte que desenvolve a atividade comercial consegue escriturar seus créditos decorrentes da comercialização das mercadorias importadas, através dos registros em livros fiscais, garantindo-se efetivamente da compensação do ônus sofrido na operação de entrada.

Sem dúvida, esta também foi a postura adotada pela Corte Máxima, sendo respaldada, inclusive, no voto vencedor proferido pelo Ministro Carlos Velloso<sup>4</sup>, que com muita propriedade, restou claro a necessidade de respeitar a não-cumulatividade tributária.

Nesta esteira, foram proferidas diversas decisões pelo Supremo Tribunal Federal<sup>5</sup>, pacificando seu entendimento sob o forte argumento da ofensa ao princípio da não-cumulatividade, restando evidente a impossibilidade de incidência de ICMS nas operações de importação de bens realizadas por não-contribuintes, tendo inclusive, posteriormente sido editado a Súmula 660: “**Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto**”. (grifo editado)

Com efeito, tudo caminhava para um posicionamento pacífico acerca da matéria, sobretudo pelas diversas decisões proferidas na Corte Máxima, quando no ano de 2001, o legislador infraconstitucional alterou o texto da Constituição passando a estabelecer novas diretrizes.

A alteração em tela ocorreu mediante uma postura estritamente política do Governo que, preocupado com o suposto desequilíbrio na concorrência com os produtos internos, com o déficit na arrecadação do ICMS e as pressões no âmbito do legislativo, decidiu alargar a incidência para aquelas pessoas que não fossem contribuintes CARRAZZA, p. 72-73)

## 2.2 ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001 NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

A alteração da redação originária que tratava da incidência do ICMS nas operações de importação se deu através da Emenda 33/2001, modificando em parte substancial o conteúdo do dispositivo legal, que passou a ter a seguinte redação: “Sobre a entrada de **bem** ou

---

<sup>4</sup> Supremo Tribunal Federal, Pleno, RE 203.075-9 DF (DJU 29/10/1999).

<sup>5</sup> RE 202.714 (DJU 05/02/1999), RE 196.472 (DJU 01/10/1999), RE 185.789 (DJU 19/05/2000), RE 266.921 (DJU 24/11/2000) e RE 298.630 (DJU 09/11/2001).

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”. (grifo editado)

Percebe-se que, a alteração do art. 155, § 2<sup>a</sup>, inciso IX, promoveu um alargamento sensível do âmbito de incidência da norma, pretendendo abarcar todas as situações de importação de bens ou mercadorias, independentemente do perfil lançado pelo Constituinte.

Analisando tecnicamente as alterações promovidas pela referida emenda, Luiz Alberto Pereira Filho e Vicente Brasil Jr. (2002, p. 155) ponderam:

Dessa maneira, o sujeito passivo do ICMS, que deveria ser a pessoa que implementasse atos de mercancia, habitualmente – aliás, como, acertadamente, o era antes da edição da EC 33/2001 – foi totalmente aniquilado, por força da nova redação do Texto Constitucional. Agora, o sujeito passivo do tributo é qualquer ente que adquira bens do estrangeiro, mesmo que não realize negócios mercantis. Ora, ao assim proceder, o legislador tornou sujeito passivo do ICMS pessoas que não realizam atos de comércio, desvinculando, de forma absoluta, o pólo passivo da exação, da única conduta possível de constituir-se em critério material do ICMS – realizar operações relativas à circulação de mercadorias, mesmo que provenientes do exterior.

De fato, as modificações trazidas geraram diversas discussões não só no âmbito jurídico, mas também em seu aspecto econômico, face ânsia arrecadatória dos Estados em tributarem toda e qualquer situação decorrente da importação de bens e mercadorias.

O primeiro ponto modificado pela nova redação foi a inclusão da expressão “bem” dentro do rol dos objetos passíveis de tributação via ICMS na importação. Diferentemente do que tratava o texto originário, quando da inclusão apenas de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento do contribuinte, agora quaisquer bens também passarão ser objeto desta incidência.

Pois bem. A segunda alteração promovida consiste em verdade, na inclusão do termo domicílio, justamente para adequar a situação anterior mencionada, e fazer valer a possibilidade de qualquer bem ou mercadoria ser objeto de tributação, até porque as pessoas físicas que, definitivamente não possuem estabelecimentos, mesmo assim se destinam a ter domicílio.

Outro elemento modificado na redação trazida pela Emenda 33/2001, e este sem embargos foi o mais importante, consiste no critério subjetivo da regra-matriz de incidência, quando da inclusão na expressão **”por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade”**. (grifo editado)



Infelizmente, o legislador infraconstitucional não se guarneceu dos conceitos postos pelo Constituinte. Pelo contrário, se deixou influenciar pela pressão no aumento da carga tributária e esqueceu os limites impostos ao Poder de Reforma.

A inserção do uso dessa nova expressão é tentativa clara dada pela Emenda 33/2001 de ampliar o critério material e subjetivo de incidência do ICMS na importação, passando a incidir sobre qualquer pessoa física ou jurídica, a qualquer destino dado ao bem ou mercadoria.

E mais, não há dúvidas que as alterações promovidas tiveram nítido propósito de refutar o posicionamento que vinha sendo pacificado na Corte Máxima, refletindo, inclusive, numa contraposição de fundamentos adotados pelo judiciário para definir o âmbito de incidência do ICMS na importação.

Em razão dessa vontade insofismável no alargamento do aspecto subjetivo de incidência do imposto, acabaram criando uma antinomia de normas existentes no ordenamento jurídico, desnaturando todo o arquétipo constitucional desejado pelo legislador, que segundo as palavras de Roberto de Siqueira Campos (2002, p.471):

[...] Se a competência tributária se estende para a “importação de ‘bens’, por pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade”, as regras constantes do caput perdem todo e qualquer sentido. Ficam totalmente sem eficácia. Deixam de ter razão lógica para a sua própria existência, porque será suficiente a materialização da entrada de um bem móvel no País para que os Estados efetuem a cobrança do imposto! [...] **Admitir esta situação implicaria a inexorável aceitação de que o parágrafo passaria a determinar o campo de incidência do ICMS, e que com o advento da Emenda Constitucional nº 33, o caput do artigo estaria revogado, numa absurda e insensata situação de um parágrafo ter vida própria e autônoma, desvinculado de qualquer caput de artigo!** (grifo do autor) (grifo editado)

Ainda, ponto a ser questionado com as alterações promovidas pela Emenda 33/2001, reside na violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Como uma das limitações constitucionais ao poder de tributar e como preceito norteador que rege todo o arquétipo constitucional do ICMS, o Constituinte garantiu inquestionavelmente, o direito ao regime da compensação do crédito para todo aquele que se enquadre na condição de contribuinte do ICMS.

O certo é que, com esta nova alteração, no plano prático abateu-se de pronto a jurisprudência que começa a seguir a melhor doutrina de Roque Antônio Carrazza (2007, p.72), Jose Eduardo Soares de Melo (1996, p.55) e Marcelo Viana Salomão (2002, p.154). O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça começaram a então, adotar posicionamento

diverso, proferindo decisões que incluíssem a pessoa física ou jurídica como contribuintes do imposto.

A própria Corte Máxima chegou, inclusive, a realizar em Sessão Plenária de 24.09.2003 a proposta de Adendo nº. 7, que passaria a alterar o teor súmula 660 do STF com a seguinte redação: **“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”**. (grifo editado)

Neste escólio, cumpre também transcrever algumas ementas proferidas:

EMENTA :1. ICMS: aplicação da Súmula 660-STF ("Até a vigência da EC 33/2001, não incide o ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto"). 2.Recurso extraordinário: fundamento infraconstitucional, relativo à legalidade de certidão de dívida ativa, insuficiente à manutenção do acórdão recorrido que, à luz de dispositivo constitucional, decidiu sobre a incidência do ICMS: inaplicabilidade, no caso, da Súmula 283. (AI-AgR 455387 / BA - AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO - Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - Primeira Turma - Julgamento: 30/03/2004, DJ 30-04-2004) (grifo editado)

ICMS. EQUIPAMENTO MÉDICO HOSPITALAR. IMPORTAÇÃO POSTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL N. 33/2001. CONTRIBUINTE NÃO HABITUAL. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO.

I - Esta Corte vinha seguindo a jurisprudência do Eg. Supremo Tribunal Federal no sentido da inexigibilidade do ICMS na importação de bem por pessoa física ou por entidade prestadora de serviço, uma vez que o fato gerador do tributo é operação de natureza mercantil ou assemelhada. **Tal entendimento, porém, é aplicável nas hipóteses em que a importação foi realizada antes da entrada em vigor da Emenda Constitucional nº. 33/2001**, o que, segundo o acórdão recorrido, não é o caso. (grifo editado) (AgRg no REsp 969737 / PR - Ministro FRANCISCO FALCÃO - T1 - PRIMEIRA TURMA - 18/10/2007 - DJ 13/12/2007 p. 333)

Nesta esteira, diversas decisões também foram proferidas pelos Tribunais Pátrios Inferiores sob o mesmo fundamento de que os somente fatos geradores ocorridos antes da vigência da Emenda 33/2001 estariam fora do campo de incidência do ICMS na importação<sup>6</sup>.

Em que pese a adoção de novos rumos para a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Inferiores, o certo é que, do ponto de vista constitucional estas alterações não podem ser realizadas ao bem querer do Congresso, uma vez que devem respeitar os direitos e garantias dispostos na Constituição Federal, sob pena de repercutir em flagrante violação às limitações constitucionais ao Poder de Reforma. É o que se passa a analisar.

---

<sup>6</sup> Neste sentido, segue o Agravo de Instrumento nº. 70018774588/RS (DJ 06/06/2007), Embargos Infringentes Nº 70012875274/RS (DJ 27/01/2006) e Agravo Inominado na Apelação Cível nº.: 024010163798/MG (DJ 24/07/2007)

### 3 A INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA 33/2001

As alterações promovidas pela Emenda Constitucional 33/2001, de fato, provocaram sensíveis mudanças no que diz respeito ao arquétipo do ICMS nas operações de importação de mercadorias e bens oriundos do exterior. A forma com que o legislador infraconstitucional, intencionalmente, ampliou os critérios da regra-matriz de incidência para albergar de vez toda e qualquer pessoa física à condição de contribuinte foram de encontro aos próprios preceitos constitucionais.

E mais, refletiu na prática, num desrespeito aos valores consagrados pela Carta Magna, estando certo que a ordem jurídica tributária restou ofendida em seus princípios Constitucionais, nas garantias atribuídas a todo e qualquer cidadão, e, sobretudo, nos limites impostos ao Poder de Reforma previsto no artigo 60, da CF.

Com efeito, cumpre apresentar as razões levantadas pela doutrina e jurisprudência que se leva ao entendimento que a referida emenda jamais poderia atuar com tanta liberalidade e amplitude como o foi.

#### 3.1 VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE

A não-cumulatividade tributária foi minuciosamente disposta pelo legislador constitucional quando da outorga da competência tributária aos Estados para a instituição do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS.

Isto se deve à própria vontade do Constituinte em garantir uma tributação sobre a atividade mercantil que não fosse cumulativa, permitindo deste modo, um regime de compensação como forma de fracionamento do ônus tributário sofrido por todos aqueles que participam da cadeia comercial.

Trata-se, pois, de diretriz constitucional imperativa. Foi criada pela Constituição com instrumento juridicamente válido e eficaz a garantir uma incidência não-cumulativa para os impostos plurifásicos. (ATALIBA; GIARDINO, 1984, p. 115)

Tércio Sampaio Ferraz Júnior (1989, p.19) ao tratar da matéria explica que a opção do Constituinte por um imposto não-cumulativo reside basicamente em três situações:

O primeiro destes problemas pode ser visto na incidência repetida sobre bases de cálculo que, por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio imposto incidente sobre operações posteriores. [...] Uma segunda razão, não menos importante, é o fato que um imposto multifásico cumulativo acaba por estimar a integração vertical das empresas, posto que a superposição em cascata faz com que quanto mais integralizada verticalmente, tanto menor seria o ônus a que ficariam sujeitas as mercadorias para ela vendidas. [...] A cumulatividade em cascata num imposto multifásico produz uma falta de uniformidade na carga tributária para todos os consumidores, os quais são os que, de fato, a suportam. (grifo editado)

No caso do ICMS nas operações de importação a premissa também se repete. Quis o Constituinte garantir inexoravelmente que das operações oriundas do exterior, o contribuinte do ICMS fosse toda e qualquer pessoa física ou jurídica que importasse mercadorias ou bens com anseios econômicos, para pudesse posteriormente a este fato, inseri-la no ciclo comercial do país no desenvolvimento da própria atividade profissional.

Sobretudo porque, assim restaria consagrado o princípio constitucional da não-cumulatividade. Somente com o desenvolvimento da prática mercantil é que a não-cumulatividade alcançaria seus efeitos em extensão máxima.

Embora tal instituto garanta na prática melhores condições de oferta e demanda, com o significativo equilíbrio dos preços, isto somente acontece em decorrência de uma garantia conferida aos contribuintes de se submeterem a um regime de compensação do imposto pago nas operações anteriores, o que de fato acaba desfogando a incidência do tributo em cascata.<sup>7</sup>

É bem verdade que deixou claro a necessidade de congruência dos elementos operação, circulação e mercadorias, justamente para reservar a determinados fatos econômicos e específicos o suporte de incidência do ICMS (MACHADO, 2002, p.211).

Infelizmente, a Emenda 33/2001 não entendeu os preceitos instituídos na Constituição. Talvez pela pressão política dos Estados em arrecadarem mais sobre a parcela do ICMS nas operações de importação, ou até mesmo pela necessidade de maior regulação econômica e fiscalizatória sobre as compras de mercadorias e bens do exterior.

Assim, sobreveio a Lei Complementar 114/2002, que também alterou o artigo 4º da Lei Kandir 87/96, permitindo uma incidência do ICMS nas operações de importação a toda e

---

<sup>7</sup>Sem embargos ao posicionamento Geraldo Ataliba e Cleber Giardino (1984, p.113) que sustentam estar o preceito da não-cumulatividade voltado diretamente para os consumidores, o fato que suas consequências econômicas só puderam alcançar estes sujeitos porque a própria Constituição conferiu um regime jurídico de tributação diferenciado aos chamados impostos indiretos, que detém incidência sobre os diversos momentos da cadeia produtiva e comercial. Com efeito, embora não se possa desprezar suas utilidades nos âmbitos jurídico e econômico, o instituto é diretriz imperativa que impõe um regime de tratamento sem cumulação do tributo, alcançando tanto os contribuintes de direito e por via oblíqua também os contribuintes de fato.

qualquer pessoa física ou jurídica, que importasse mercadoria ou bem independentemente da destinação dada ao objeto.

Acontece, todavia, que a medida acabou por surtir efeitos no próprio arquétipo do ICMS. Se Emenda Constitucional 33/2001 altera dispositivo constitucional para fazer incidir ICMS sobre toda e qualquer pessoa, seja física ou jurídica, qualquer que seja sua destinação, pretende o legislador infraconstitucional incluir ao rol de contribuintes do ICMS aquele que materialize a conduta descrita no simples comando de importar mercadorias ou bens do exterior.

Todavia, como a não-cumulatividade foi instituída a todo aquele que se submeta aos ditames de um regime de tributação por via de ICMS, como garantir à pessoa física que passa ser enquadrado com contribuinte de direito do ICMS ao regime constitucional da não-cumulatividade do imposto?

A Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 19º e 20º, afirma o direito ao crédito para compensação com o ICMS devido nas operações subseqüentes, relativo à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente. Não obstante, a mesma lei complementar em seu artigo 23 condiciona a utilização desse crédito a alguns registros contábeis:

O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.** (grifo editado)

Isto quer dizer que quem não é contribuinte do ICMS, e por isso mesmo não tem escrita fiscal do imposto, obviamente, não poderá utilizar-se do crédito de ICMS.

Além disso, prevê ainda o art. 25 da dita LC 87/96 que, no caso de saldos credores acumulados, isto é, aquele que o contribuinte não conseguiu utilizar em suas operações normais de saídas de mercadorias, a lei estadual poderá permitir (§ 2º do mesmo artigo) que esses saldos credores:

- I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;
- II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado

Como se observa, tanto a utilização normal do crédito do ICMS assegurado na Constituição pelo princípio da não-cumulatividade do imposto, quanto a sua utilização por outros meios previstos infraconstitucionais são privativos de quem é contribuinte do ICMS. Em relação a

este, o imposto pago sobre a importação de uma mercadoria é anulado pelo creditamento do valor correspondente em sua escrita fiscal. Cumpre-se, dessa forma, o mandamento constitucional da não-cumulatividade.

No entanto, esse mesmo direito não é assegurado ao importador não contribuinte do ICMS e que não está praticando atos de comércio, sendo considerado mero consumidor final que não tem como usar o crédito do imposto. Nesse caso, a interpretação do inciso IX, que o coloca como hipótese de incidência do ICMS violaria de modo flagrante o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

A título de exemplo, tem-se o Regulamento de ICMS do Estado da Bahia que, no primeiro momento, em seu artigo 36, § 1º, inciso I, afirma ser contribuinte do ICMS “a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, importe mercadoria ou bem do exterior, qualquer que seja sua finalidade”, percebendo-se assim uma tentativa de reproduzir de forma fiel a redação da Lei complementar 87/96, quando das alterações promovidas pela Lei Complementar 114/2002.

Em seguida, o § 9º, do art. 93 deixa a claro o fato de constituir crédito fiscal para cada estabelecimento no caso de mercadoria importada do exterior. Ocorre, todavia, que a utilização deste crédito também está condicionada à emissão de nota fiscal e escrituração de tais valores nos livros contábeis da empresa, quando do momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada. (art. 572 e parágrafos)

Ora, pois, denota-se com clareza a intenção do legislador ordinário em possibilitar o creditamento apenas para aqueles que desenvolvem atividade comercial, uma vez que se utilizou das expressões “mercadorias” e “estabelecimento”, e, sobretudo, condicionou o crédito à sua escrituração fiscal, hipótese em que as pessoas físicas ou até mesmo aquelas jurídicas que não desenvolvem a mercancia não tem como cumprir com tais requisitos.

Ainda que se admitisse o creditamento dos valores pagos a título de ICMS, as pessoas físicas ou jurídicas não-contribuintes do imposto, quando da importação de mercadorias ou bens oriundos do exterior, não teriam como compensar os créditos glosados, haja vista não serem comerciantes de direito para a efetiva realização de operações subseqüentes com mercadorias ou bens. Ter-se-ia na prática um acúmulo desordenado de créditos fiscais glosados sem sua possibilidade de compensação. Como resolver o problema então?

Seguindo o exemplo do RICMS/BA, que em seu art. 106 prevê as hipóteses de acumulação do crédito fiscal, inclusive quando das circunstâncias transitórias decorrente dos negócios do

estabelecimento comercial, não obstante, o seguinte art. 107, § 2º, afirma que a utilização do crédito acumulado está condicionada ao prévio reconhecimento do Secretário da Fazenda do Estado através do “certificado de crédito de ICMS”

Então, como conseguir na prática a utilização dos créditos adquiridos com o pagamento do tributo, se não consegue escriturar tais valores nem muito menos se consegue obter o certificado deste crédito glosado?

O que ocorre é que, no momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria, consoante dispõe o art. 572, § 3º, inciso I do RICMS/BA, o contribuinte deve recolher os valores a título de ICMS, para em seguida se creditar de tal quantia, sob pena de ter seu bem apreendido na Receita Alfandegária.

Sendo este contribuinte comerciante que desenvolve atividade mercantil, certamente fará a compensação com as operações subseqüentes. Entretanto, as pessoas físicas ou jurídicas que passaram a ser enquadradas como contribuintes de direito, nos termos do art. 36, § 1º, inciso I, não conseguirão utilizar-se de tais créditos, sobretudo porque, são consumidores finais e não contribuintes. Neste quesito, também desrespeita o princípio da não-cumulatividade.

É como bem observa Clélio Chiesa (2002, p. 22) no que se refere à incidência do ICMS para as pessoas físicas não contribuintes do imposto face advento da Emenda 33/2001:

Parece-nos, portanto, que ao sujeitar o ato de importar bens por particular, para uso próprio, à tributação por meio de ICMS, **o legislador incorreu em inconstitucionalidade, pois ofendeu, além dos direitos e garantias já apontados, o princípio da não-cumulatividade, cuja diretriz é, também, juridicamente, intangível. (grifo editado)**

Estas conclusões também são apresentadas por Roque Antônio Carrazza (2007, p.73) quando ao inferir a não-cumulatividade com cláusula pétreia, declara flagrante inconstitucionalidade das alterações promovidas pela Emenda 33/2001. E seguindo a esteira, Marcelo Viana Salomão (2002, p. 152-153), Danilo Monteiro de Castro (2007, p. 46-48) e Luiz Alberto Pereira Filho e Vicente Brasil Jr. (2002, p.152)

A própria Corte Máxima já havia decidido no Recurso Extraordinário precedente nº. 203.075-9 DF que a observância da não-cumulatividade tornava-se preceito fundamental para análise acerca da incidência do ICMS na importação realizada por não-contribuintes do imposto.

Entretanto, a Emenda 33/2001 acabou promovendo alterações substanciais no suposto fático da norma, requerendo a incidência do tributo sobre toda e qualquer pessoa na condição de importadora, o que de plano afastou o preceito constitucional da não-cumulatividade para

aquelas pessoas que na realidade não se enquadram na condicionante de contribuinte com exercício de direitos e deveres.

Mas, não é só. Ao interpretar-se como contida nas hipóteses de incidência do ICMS a importação de bens por quem não seja contribuinte e não tenha comprado um bem para revendê-lo, além de afrontar o princípio da não-cumulatividade, desrespeita também o princípio da isonomia (art. 150, II, da CF), na medida em que dá tratamento desigual à pessoa do importador, dividindo em duas categorias distintas:

I - o que tem direito ao crédito do imposto, por ser contribuinte deste;

II - o que não tem direito a esse crédito, por ser incluído ao rol de contribuinte mas que na prática se mostra impossibilitado de realizar o regime da compensação, sofrendo a cumulatividade tributária.

O primado da Isonomia no âmbito do ICMS adquire importância tamanha que sem sua observância, a sistemática não-cumulativa construída passa a ser inaplicável para certos sujeitos incluído na condição de contribuinte

No caso do Sistema Constitucional Tributário o princípio da isonomia adquire conjuntura paralela ao princípio da capacidade contributiva, de modo que, o sofrimento do ônus tributário venha a ocorrer sobre todos aqueles que se encontrem na mesma situação jurídica e que sejam uniformes. Neste quesito, merece atenção às palavras de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (2004, p. 116-117):

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, por seu turno, com já se viu, são comandos constitucionais endereçados ao legislador ordinário. A ele incumbe a tarefa de instituir impostos que sejam uniformes e que respeitem a capacidade econômica de todos aqueles que estejam na mesma situação jurídica. Assim, deverá para o legislador impor aos agentes do ciclo de produção/comercialização/prestação de serviços, uma única regra de conduta, para que a carga tributária incorporada ao preço da mercadoria seja uniforme. **Sendo referidos tributos submetidos ao princípio da não-cumulatividade, não será possível que algumas pessoas sejam mais beneficiadas do que outras no transcorrer do ciclo produtivo/comercial. (grifo editado)**

Indubitavelmente, sob o aspecto econômico são mais do que evidentes as distorções apresentadas, porquanto onera com a carga tributária integral, sem direito a compensação do crédito, por não ter imposto a pagar em operações subsequentes quem não é contribuinte do ICMS, de modo que, conclui-se, portanto, a flagrante inconstitucionalidade das alterações da Emenda 33/2001, já que suprimiu diretriz constitucional atribuída de todo e qualquer contribuinte de se submeter a uma tributação não-cumulativa e sob o regime da compensação do imposto pago nas operações anteriores.



### 3.2 AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE REFORMA E A OFENSA AO DISPOSTO NO ART. 60, §4º, DA CF, AS CLÁUSULAS PÉTREAS.

È cediço que a Constituição Federal de 1988 quando tratou o Sistema Tributário Nacional o fez de forma rígida. Esta rigidez decorre basicamente do fato de que a própria Constituição delimitou o estabelecimento de regras rígidas de competência tributária para instituição dos impostos e para a repartição das receitas tributárias.

Desta rigidez instituída, emana como primordial consequência o princípio da Supremacia da Constituição, que segundo José Afonso da Silva (2005, p.45) “se coloca no vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos”.

Por outro lado, a própria Supremacia da Constituição não se confunde com imutabilidade. Pelo contrário, a técnica de reforma ou emenda foi conferida pelo Constituição Federal, quando previu a possibilidade de modificação das normas constitucionais muito embora tivesse que estar condicionado a um prévio procedimento que não viesse a violar os princípios constitucionais nem as garantias consagradas a todo e qualquer cidadão.

Na seara tributária, são precisas lições de Humberto Ávila (2006, p. 110) quando do tratamento dado pelo Constituinte ao Sistema Constitucional Tributário:

“[...] aquilo que pode ser feito em termos de tributação está previsto (às vezes, pormenorizadamente) pela própria Constituição. *O Direito Tributário Brasileiro é, sobretudo, um Direito Constitucional tributário.* Essa constatação conduz à questão de saber se esta rigidez é verdadeiramente observada pela jurisprudência”. (grifo do autor)

O trecho reflete exatamente que tipo de ordem jurídica foi delineado pelo legislador constitucional. E não poderia ser diferente. Por um critério exaustivo e preciso, o Constituinte apresentou um sistema que tivesse respaldo nos princípios e garantias oferecidos a todo cidadão.

Ainda, fixou premissas constitucionais visando impor limites à atuação dos Estados, estabelecendo preceitos de ordem constitucional que pudesse garantir um mínimo de harmonia e segurança jurídica na ordem tributária. Neste sentido, a atuação do Poder de Reforma é inquestionavelmente limitado.

Não pode querer o legislador infraconstitucional, sob estrito receio de ordem política, impor medida tendente à abolir os preceitos constitucionais albergados na Carta Magna. O Poder de Reforma é limitado e o alcance de seus limites é encontrado na própria Constituição Federal.

As garantias e direitos fundamentais consagrados aos cidadãos brasileiros são, sem dúvida, uma das matérias que encontra limitação ao Poder de Reforma. Tratam-se em verdade, das famosas cláusulas pétreas dispostas pelo Constituinte que limitam a atuação do legislador através de emenda, estabelecendo um verdadeiro status de valor supremo intangível.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2003, p. 43) ao abordar os limites de atuação ao Poder de Reforma nas cláusulas pétreas tributárias, ressalta a importância de observar a premissa instituída no artigo 60, § 4º, CF:

“a vedação decorrente da inserção de garantia no núcleo irreformável significa que ela não pode ser objeto de nenhuma alteração quer direta ou indireta. **Logo, o perfil desenhado pelo Constituinte jamais poderá ter alcance reduzido por emenda constitucional**” (grifo editado)

Na ordem jurídica tributária fácil exemplo disto é o princípio constitucional da não-cumulatividade. Tratando do ICMS como imposto que opera sobre o eixo da atividade econômica e comercial, a não-cumulatividade tributária constitui preceito de matriz constitucional que rege todo o arcabouço do tributo, constituindo verdadeira garantia<sup>8</sup> conferido aos contribuintes de se sujeitarem apenas a um imposto que permita o regime da compensação.

Acontece que o Poder de Reforma conferido ao legislador infraconstitucional não foi vislumbrado pelos limites impostos pela própria Constituição, quando da observância das limitações expressas do artigo 60, § 4º, CF.

Inadvertidamente, a Emenda 33/2001 esqueceu-se dos ditames impostos pela Constituição. Propôs assim, uma alteração ao sistema de tributação do ICMS que incluísse qualquer pessoa, seja física ou jurídica, na condição de contribuinte do tributo, e que fulmina definitivamente uma garantia de ordem constitucional como a não-cumulatividade. Esta também é a conclusão de Clélio Chiesa (2002, p.14):

Com espeque nessa diretiva, temos a impressão que o legislador não respeitou os limites estabelecidos no texto constitucional ao exercer o poder constituinte derivado modificando a alínea a, inciso IX, § 2º, do art. 155, da Constituição Federal, **como fito de estabelecer que o ICMS incide sobre todo e qualquer ato de importação,**

---

<sup>8</sup> Concordando com o posicionamento do autor Marcelo Viana Salomão (2002, p. 152), não se pretende adentrar no mérito da discussão acerca da identificação do Princípio da Não-cumulatividade com direito fundamental ou garantia constitucional, mas sim como importante valor de proteção aos contribuintes a uma tributação justa e equilibrada que encontra limites ao poder de reforma.

**independentemente de ser praticado por comerciante, industrial, produtor ou por pessoa física para uso próprio.** (grifo editado)

Nesta senda, a atuação do Poder de Reforma violou a cláusula pétrea, nos termos do artigo 60, § 4º, da CF. já que colocando largamente à condição de contribuinte do ICMS nas operações de importação aquelas pessoas físicas ou jurídicas que definitivamente não são, provoca no plano prático uma tributação que desrespeita os valores de justiça e segurança jurídica amplamente consagrada no artigo 170 da Carta Magna, além é claro de nítida tributação cumulativa face incapacidade de se compensar tributo incapensável.

Embora a Constituição Federal tenha atribuído a garantia constitucional do regime da compensação, e por consequência a Lei Complementar 87/96 também tenha atribuído tal natureza em seu artigo 19 e 20, sua concessão se perfaz sobre rígidos critérios de adequação.

A referida Lei fixa requisitos indispensáveis à sua concessão, como no caso do artigo 23, em que o crédito fiscal fica sujeito a devida escrita fiscal compensação do imposto pago nas operações anteriores, além idoneidade da documentação e, de modo que esta condicionante estar necessariamente voltada para somente aqueles que desenvolvem nítido caráter mercantil.

Nesta concatenação lógica de efeitos práticos, acaba-se produzindo imposto com nítido efeito cumulativo, confiscatório, em cascata e que viola diretamente o direito de propriedade do cidadão, bem como alguns valores norteadores na ordem econômica. (art. 170, da CF)

### 3.3 A NÃO TRIBUTAÇÃO DE DOIS IMPOSTOS SOBRE A MESMA BASE ECONÔMICA

As alterações nos critérios de incidência da norma consignaram por um ICMS sobre toda e qualquer importação realizada, seja a coisa importada com o fito de mercancia, integração do ativo fixo, uso e consumo ou bem particular, estando certo que a incidência do ICMS nas operações de importação passou a ocorrer independentemente da destinação da coisa importada. (MELO, 2002, p. 47)

Isto de certa forma reflete num contraponto existente entre o imposto de Importação – II e o ICMS incidente nas operações de importação.

Convém esclarecer que a Constituição Federal de 1988 ao atribuir competência tributária para União instituir novos impostos, apresentou ressalvas em seu artigo 154, inciso I, “desde **que**

**sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.** (grifo editado). Contempla-se, deste modo, a possibilidade de a União, mediante de Lei Complementar, instituir novos impostos, desde que observado a não-cumulatividade dos tributos e que não detenham fato gerador e base de cálculo nos próprios impostos instituído pelo Constituinte.

No caso do ICMS incidente sobre as operações de importação, o Constituinte previu a incidência do imposto nos atos de importar com a finalidade mercantil e com anseios econômicos próprios da inserção das mercadorias ou bens adquiridos do exterior ao ciclo econômico do país, justamente para que pudesse evitar que a incidência ocorresse sobre mesma base econômica e fato gerador do imposto do Imposto de Importação.

Em que pese a solidez do Sistema Tributário e a pretensão lançado pelo Constituinte, a Emenda 33/2001 não seguiu os caminhos apresentados, configurando nova incidência do imposto de tal modo que a regra-matriz passou nortear-se sobre o mero ato de importação.

E foi nesta esteira que sobreveio a Lei Complementar nº. 114/2002, em seu art. 4º, alterando dispositivo constante na Lei complementar 87/96, para definitivamente alcançar toda e qualquer pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não do ICMS, independentemente da destinação dada à mercadoria.

Neste quesito, confronta-se vertiginosamente com anseios postos pela Carta Magna. Além do que essas alterações causaram também na ordem jurídica-tributária a possibilidade de instituição de dois impostos sobre a mesma base econômica. A final, a amplitude da regra-matriz do ICMS na importação tornou-se tão expressiva que coadunou-se como próprio fato gerador e a base de cálculo do imposto sobre a importação.

Sobre o tema, são pertinentes as lições de Clélio Chiesa (2002, p. 19-20):

“[...] a EC nº 33/2001, não poderia ter modificado a alínea a, inciso IX, § 2º, do artigo. 155, da Constituição Federal, com o propósito de tributar, por meio do ICMS, a pessoa física que vier a importar bens do uso próprio. [...] **como o ato de importar já é tributado por meio do imposto de importação ( art. 151, I, da CF), tal evento não pode ter sido eleito como hipótese de incidência do ICMS, pois a EC nº 33/2001, autorizou o legislador estadual a tributar um evento contemplado como hipótese de incidência de outro imposto.** A bitributação, salvo exceções previstas pelo poder constituinte de 1988, é constitucionalmente vedada”.

(grifo editado)

Ora! Não restam dúvidas que o artigo 154, inciso I, da Constituição Federal é claro ao dispor quais parâmetros devem ser observados quando da instituição de novos impostos. Que não

tenham fato gerador e base de cálculo próprio dos impostos discriminados na Constituição e desde que sejam não cumulativos.

Luiz Alberto Pereira Filho e Vicente Brasil Jr. (2002, p. 156) ao indagar sobre a finalidade de instituição da Emenda 33/2001, também conclui que a expressa proibição preconizada no artigo 154, inciso I, não permitia à referida emenda competência para a instituição de dois impostos sobre a mesma base econômica, já que à evidência, tornaria o ICMS nas operações de importação totalmente desfigurado.

Muito embora se possa alegar que esta tese não merece respaldo, uma vez que nosso ordenamento jurídico também contempla a incidência de tributos sobre a mesma base econômica, como por exemplo, o Imposto de Renda - IR e a Contribuição Social-CSLL, o caso em tela estar-se-á diante de dois impostos sobre com mesmo fato gerador e base de cálculo, como o Imposto sobre a Importação e o ICMS nas operações de importação, e não simplesmente de imposto X contribuição ou contribuição X contribuição.

Caso as alterações da Emenda 33/2001 viesse a produzir regramento que instituísse novo ICMS nas operações de importação, ainda que viesse a configurar base econômica idêntica, ao menos tivesse o dever de garantir ao contribuinte condições de um a incidência não cumulativa, o que na prática nem isso se observa.

Neste viés, o artigo 154, inciso I, da Constituição também tem status de garantia constitucional outorgada a todo e qualquer contribuinte de não se submeter a incidência de novos impostos que tenha caráter cumulativo, e o que se observa literalmente, é a flagrante inconstitucionalidade da Emenda 33/2001 em caminhar por sentido inverso, violando garantias que foram disciplinadas pelo Constituinte como cláusulas pétreas.

Merece, neste diapasão, enaltecer as conclusões de Roque Carrazza (2007, p.73) para quem chega a incluir do artigo 154, inciso I, da CF no rol das cláusulas pétreas:

“Não bastasse isso, a mesma Emenda Constitucional feriu cláusula pétrea posta no artigo 154, inciso I, da CF, pela qual os contribuintes só podem se 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. [...] 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 e passando ao largo da não-cumulatividade.

Com efeito, estas razões apresentam-se como mais um dos argumentos que se leva a concluir pelo ato de inconstitucionalidade praticado quando das alterações promovidas a cargo da Emenda Constitucional 33/2001.

### 3.4 O HODIERNO POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS PÁTRIOS E OS EFEITOS DA REPUBLICAÇÃO DA SÚMULA 660 DO STF

As alterações promovidas pela Emenda Constitucional 33/2001 no tocante às operações de ICMS na importação provocaram sensíveis mudanças no plano jurisprudencial.

Embora os Tribunais Inferiores tivessem chegado antes mesmo da Emenda 33/2001 a suscitar a possibilidade de incidência no ICMS nas operações de importação realizadas por pessoa física ou jurídica não contribuintes do imposto, o próprio Supremo Tribunal Federal já havia rechaçado de plano o redemoinho que se voltava para tese da cobrança do imposto.

Teve-se, à época, o julgamento dos Recursos Extraordinários 203.075-9 DF e RE 191346 / RS como precedentes motivadores da própria edição da súmula 660 do STF<sup>9</sup>, pacificando definitivamente que a hipótese de incidência do ICMS na importação por pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto não poderia lograr.

Neste espeque, também foram proferidas diversas decisões pelo Supremo Tribunal, pacificando seu entendimento acerca da matéria, como por exemplo, os Recursos Extraordinários n.ºs. 202.714 (DJU 05/02/1999), 196.472. (DJU 01/10/1999) e 185.789 (DJU 19/05/2000).

Em que pese a solidez destes julgamentos pela Corte Máxima, as alterações a cargo da emenda tiveram pretensões de afastar na prática o posicionamento da instância superior, sobretudo quando da abertura dos conceitos de contribuinte e do ato de importar pra fins de aplicação do ICMS.

E foi com base nas alterações promovidas pela emenda que a jurisprudência brasileira se viu obrigada da rever a matéria, passando ser proferida uma leva decisões abarcando a possibilidade de a pessoa física ou jurídica vir a contribuir com ICMS qualquer que fosse o ato de importação para os fatos geradores decorridos após o ano 2001.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.”.

<sup>10</sup> AG.REG - AI 455387, (DJ 15/10/2004); TJ-MG - 1.0024.05.682036-8/001 (DJ 12/05/2006); TJ-RS – AC - 70015501729 (DJ 04/08/2006); REsp 575918 / BA (DJ 19/12/2006), REsp 507885 / RJ (DJ 07/02/2007); TJ-RS – AC - 70017371212 (DJ 22/02/2007);

A problemática passou, então, a ser vista preliminarmente pelo próprio Supremo Tribunal Federal chegando-se a realizar uma proposta de Adendo nº 7 ao conteúdo da súmula 660, pela qual se passaria então a restringir a não-incidência até a emenda 33/2001.<sup>11</sup> Após a edição da emenda, haveria tributação do ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não fosse contribuinte do imposto.

Muito embora pudesse ter sido sedimentado a jurisprudência dos Tribunais pátrios sobre as novas alterações promovidas pela Emenda Constitucional 33/2001, o Supremo Tribunal Federal sempre teve um posicionamento sólido no que diz respeito ao preceito constitucional da não-cumulatividade. Foi justamente com este primado que havia analisado os precedentes anteriores à Emenda 33/2001 e assim editado originalmente a súmula 660.

E mais, no julgado RE 401.552-8/SP<sup>12</sup> mesmo após a edição da súmula até então alterada, analisando o caso das prestadoras de serviços médicos não contribuintes do ICMS fundamentou a tese do Acórdão no princípio da não-cumulatividade e sua correlação direta para aqueles que praticam a importação com nítido caráter mercantil. (CASTRO, 2007, p. 51)

Neste quesito, cumpre salientar o lúcido argumento utilizado pelo Ministro Relator Eros Grau quando do julgamento do Agravo Regimental supra mencionado:

**Por outro lado, é de ser observado que somente a previsão constitucional de incidência do ICMS, mesmo na hipótese de operação realizada por quem não seja contribuinte habitual do imposto, na importação do exterior por pessoa física ou jurídica, não é bastante em si para legitimar a exigibilidade da exação. É imprescindível, ante os princípios em que se apóia o ICMS, a edição de legislação ordinária disciplinando a maneira como será realizada a compensação, tendo em consideração a necessidade de ser observador o princípio da não-cumulatividade. Do ICMS, o que não se tem na espécie. (grifo editado)**

Tanto é que, em caso análogo à incidência do IPI na importação de veículo automotor por pessoa física a própria Corte Máxima fez questão de ressaltar a importância de congruência

---

<sup>11</sup> “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.”

<sup>12</sup> EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINARIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTARIO. PRESTADOR DE SERVIÇOS. EXIGENCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIAO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada. Inexigibilidade do imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física ou por entidade prestadora de serviço.

2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Importação de bens realizada por entidade que, sendo prestadora de serviço, não é nao-contribuinte do tributo. Inocorrência do fato gerador do tributo e, conseqüentemente, inexigibilidade da exação.

(RE-AgR 401552 / SP; Ministro EROS GRAU - T1 - PRIMEIRA TURMA; DJ 15-10-2004)

do princípio constitucional da não-cumulatividade às operações que decorram da importação de bens. (CASTRO, 2007, p. 51). Veja-se o RE-AgR 255.682 / RS:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO: PESSOA FÍSICA NÃO COMERCIANTE OU EMPRESÁRIO: PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE: CF, art. 153, § 3º, II. NÃO-INCIDÊNCIA DO IPI. I. - Veículo importado por pessoa física que não é comerciante nem empresário, destinado ao uso próprio: não-incidência do IPI: **aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade: CF, art. 153, § 3º, II. Precedentes do STF relativamente ao ICMS, anteriormente à EC 33/2001: RE 203.075/DF**, Min. Maurício Corrêa, Plenário, "DJ" de 29.10.1999; RE 191.346/RS, Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, "DJ" de 20.11.1998; RE 298.630/SP, Min. Moreira Alves, 1ª Turma, "DJ" de 09.11.2001. II. - RE conhecido e provido. Agravo não provido. (grifo editado)

(RE-AgR 255682 / SP; Ministro EROS GRAU - T1 - SEGUNDA TURMA; DJ 10-02-2006)

E foi baseada nestas premissas que o Supremo Tribunal Federal entendeu pela impossibilidade da cobrança do imposto federal face inaplicabilidade do princípio da não-cumulatividade, tendo-se inclusive, proferido outros RE's n.ºs. 277.230 (DJU 12/04/2005), 412.045 (DJU 20/04/2006) e 501.773 (DJU 14/08/2008) no mesmo sentido. (CASTRO, 2007, p. 51)

O certo é que, embora em número de menor expressão, desde 2001 decisões de primeira instância também vem sendo proferidas no sentido de inexigibilidade do tributo nas operações destinadas a não-contribuintes do imposto pautadas, sobretudo, na necessidade de observância ao princípio da não-cumulatividade.

Com efeito, a problemática em torno da incidência ou não do ICMS nas operações de importação permeou por diversas decisões durante esses anos, seja nos Tribunais de 1ª Instância ou nos Tribunais Superiores, de modo que, o Tribunal Pleno do STF jamais chegou a consolidar definitivamente sua jurisprudência, a ponto de declarar de forma expressa a inconstitucionalidade da Emenda 33/2001.

Cumprido destacar, todavia, que no ano de 2006 o Supremo Tribunal entendeu por bem republicar o teor da súmula 660 em sua forma originária, retirando parte do conteúdo que restringia a não incidência apenas antes da edição da emenda, para assim afastar de vez a limitação pretendida pelo citado adendo.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Considerando que o Tribunal, na Sessão Plenária de 26/11/2003, recusou a proposta de alteração da Súmula 660, constante do Adendo n.º. 7, foi republicado o respectivo enunciado nos Diários da Justiça de 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**". (grifo editado)



Parece que tal mudança vista pela Sessão Plenária da STF reflete sensivelmente a necessidade de se evitar os efeitos lesivos que a Emenda 33/2001 vem provocando, sobretudo quando da impossibilidade de se efetivar o primado da não-cumulatividade para aquelas pessoas físicas ou jurídicas que, definitivamente, não são contribuintes do imposto.

E mais, denota a importância de se analisar a matéria sob os preceitos norteadores que formam a estrutura do ICMS, e não simplesmente pela ânsia arrecadatória dos Estados em querer tributarem todo e qualquer ato de importação via imposto estadual.

Ancorados nos ditames da Lei complementar 87/96, os Regulamentos de ICMS vêm condicionando a utilização do crédito de ICMS ao fato do contribuinte possuir registros comerciais, escrita fiscal, idoneidade do destaque de documentos comerciais, enfim, uma série de fatores que na prática somente aqueles que desenvolvem a mercancia, e, portanto, detêm registro comercial, é que poderão gozar de tal benefício.

No plano atual, não se constata a existência de um julgado do Supremo Tribunal Federal que analisa precisamente a matéria sob ótica dos fatos geradores pós Emenda 33/2001 e, sobretudo, dos efeitos da republicação da súmula 660. O que há, na verdade são decisões após a Emenda 33/2001 com fatos geradores anteriores à emenda, que pela morosidade da justiça estão sendo julgados agora.

No entanto, novas decisões pelos Tribunais inferiores vêm sendo proferidas no sentido inexigibilidade do tributo mesmo após a edição da emenda 33/2001 e da súmula 660 do STF. Neste sentido, vide exemplos<sup>14</sup>:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO ICMS BEM IMPORTADO. PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA. NÃO INCIDÊNCIA.

**Persiste a não incidência do ICMS sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, mesmo após a EC 33/01, tanto por pessoa física como jurídica**, salvo se comerciante habitual ou não, em conformidade com o art. 155, IX, a, da CF. Há de se ter na devida conta, a impossibilidade de exigir-se o pagamento do ICMS na importação porquanto não havendo circulação de mercadoria, porque de mercadoria não se trata, e por não submetido ao ICMS, **fica impedido de fruir do princípio constitucional da não cumulatividade, assegurado somente ao comerciante**, e que se opera pela compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado na etapa seguinte. Apelo desprovido. Sentença confirmada em reexame necessário. Unânime. (grifo editado) (Apelação e Reexame Necessário

---

<sup>14</sup> Nesta senda, segue as jurisprudências: AG – 200701000481390 - TRF1 - Oitava Turma, Decisão em 07/03/2008, DJ 26/03/2008 e Apelação e Reexame Necessário Nº. 70015355332/RS, Segunda Câmara Cível, Julgado em 06/06/2007, DJ 27/06/2007)

Nº 70025598871, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Genaro José Baroni Borges, Julgado em 20/08/2008, DJ 03/01/2009)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 150, VI, 'C', DA CF. IPI. II. ART. 14 DO CTN. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS HOSPITALARES. NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS INEXIGÊNCIA. SÚMULA 660/STF. PERSECUÇÃO DO CRÉDITO PELO ESTADO.

[...]

**3. Nos termos da Súmula 660 do STF, "não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto", quando mais na ausência de lei integrativa operacionalizando o princípio da não-cumulatividade.** (grifo editado) (AC – 200071000199179 Relator(a):DESEMBARGADOR FEDERAL ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA-TRF4 - Primeira Turma, Data de decisão: 16/07/2008, DJ 12/08/2008)

Com efeito, a necessidade de uma definição pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal cada vez ganha mais força, tendo em vista ainda existirem entendimentos jurisprudências tanto para a tese de não incidência como para a cobrança do imposto. Sobretudo porque, na situação em que se encontra hoje, o STJ refuta qualquer tese de não aplicabilidade para os fatos geradores após emenda. Chega-se ao ponto de ser literal e repetitivo em suas jurisprudências, sempre de idêntico teor nos ementários publicados.

Em novembro de 2009, a matéria chegou a ser incluída em pauta pelo Plenário, mas naquela oportunidade houve um pedido de vista do ministro Dias Toffoli suspendeu o julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários REs 439796 e 474267.

O Ministro relator Joaquim Barbosa, *in casu*, chegou a reconhecer a constitucionalidade da cobrança, explicando que antes da Emenda 33/01, a Corte entendia que era inconstitucional a incidência do tributo por não comerciantes. Este entendimento foi consolidado na Súmula 660, mas a EC-33 deu nova redação a Constituição, passando a incidir o tributo para pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto.

Mais recentemente, em 16.12.2010, a matéria voltou novamente ao plenário para pauta, e após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, conhecendo e dando provimento ao RE n. 439796 interposto pela FF Claudino & Companhia Ltda, o Ministro Joaquim Barbosa indicou novo adiamento do feito, prontamente atendido.

O que se espera é uma definição pela Corta Máxima acerca da declaração de inconstitucionalidade da Emenda 33/2001 no que tange à incidência do ICMS nas operações de importação por não-contribuintes, tendo em vista às violações constitucionais promovidas pela emenda, que na prática tem lesado sensivelmente aquelas pessoas físicas ou jurídicas não-contribuintes do imposto.

## 4 CONCLUSÃO

Ante as razões expendidas, resta inequívoco que os traços de mudanças da Emenda 33/2001 no tocante ao ICMS nas operações de importação foram além dos limites impostos pela Constituição Federal.

Primeiro, porque não respeitou os ditames delineados pelo legislador constitucional quando deixou de forma explícita qual o fundamento de instituição do tributo. O ICMS se constitui como imposto que guarnece de características mercantis, e se assim não fosse, o Constituinte não teria outorgado aos Estados a competência para instituição de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Segundo, o próprio Constituinte tinha adequado originalmente a norma que institui o ICMS nas operações de importação com o arquétipo delineado no art. 155, § 2º, IX, alínea a, da CF.

Não obstante tal premissa, nos anseios de uma abertura no poder arrecadatório dos Estados, a Emenda Constitucional 33/2001 pretendeu liberadamente ampliar os critérios da regra-matriz do ICMS na importação esquecendo-se do preceito que rege toda a estrutura do imposto.

Com a amplitude da regra-matriz do ICMS na importação, promoveu o alcance todos aqueles que viessem a figurar como importadores de mercadorias ou bens, qualquer que seja sua destinação e finalidade econômica, não respeitando assim os ditames do princípio da não-cumulatividade, tendo em vista que na prática se resta impossível a instituição do regime constitucional da compensação do imposto cobrado nas operações.

Como diretriz imperativa posta pelo Constituinte, a não-cumulatividade rege todo o arquétipo constitucional do tributo, de modo que, sem sua congruência, esvai-se a competência tributária outorgada aos Estados para instituição do imposto, que repito, somente poderá vir a instituição de tal exação tributária desde que se respeite as garantias e direitos conferidos aos contribuintes.

Outra flagrante violação diz respeito às chamadas cláusulas pétreas. No caso da Emenda 33/2001, é óbvio que sua destinação prática suprimiu de vez o primado da não-cumulatividade para aquelas pessoas físicas ou jurídicas que definitivamente não podem ser consideradas contribuintes de direito do ICMS.

Uma vez retirado tal garantia constitucional, se torna expressa a violação ao art. 60, §4º da Constituição Federal, tendo em vista ter proibição expressa ao Poder de Reforma realizar

alterações que envolvam a supressão de direitos e garantias individuais, como o próprio princípio da não-cumulatividade.

Outrossim, as alterações a cargo da emenda ainda provocaram a instituição de dois impostos sobre a mesma base econômica e mesmo fato gerador, como no confronto entre o novo ICMS importação X Imposto sobre a importação, amplamente vedado nos termos do art. 154, inciso I, da Constituição Federal.

Do ponto de vista social, é flagrante também os descasos de exigências do imposto quando do desembaraço aduaneiro da mercadoria ou bem, independentemente da destinação dada à mercadoria ou bem, o que vêm provocando diversas lesões patrimoniais aos não contribuintes do imposto.

As alterações da Emenda 33/2001 provocaram sensíveis mudanças também no trilho da jurisprudência dos Tribunais Pátrios, chegando a ganhar destaque no próprio enunciado sumulado do Supremo Tribunal Federal, que entre os pretórios das Turmas julgadoras, alterou inicialmente a súmula 660, e depois acabou voltando atrás.

Os Tribunais Inferiores também caminharam com estas mudanças, tendo-se inclusive definido a matéria inicialmente, mas que com os novos paradigmas da republicação da súmula 660 do STF, algumas decisões recentes começam a encabeçar novamente a tese da não incidência.

Na prática, as pessoas físicas e pessoas jurídicas, como as prestadoras de serviço médicos-hospitalares tem buscando a luta por seus direitos, pleiteando muitas vezes o descabimento dos atos arbitrários cometidos pela Receita Alfandegária quando da apreensão da mercadoria ou bem importado como forma de pagamento do ICMS na importação, indo de afronta à súmula 323 do STF - **“É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”**.

Como a apreciação da constitucionalidade da Emenda 33/2001 neste quesito ainda não foi declarada expressamente pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, trabalha-se atualmente apenas com a possibilidade de que os efeitos positivos da republicação da súmula 660 possam causar na jurisprudência dos nossos Tribunais Pátrios. O que se espera é que a Constituição seja resguardada no tratamento dado ao ICMS, sua estrutura fixada em premissas constitucionais e garantias conferidas aos contribuintes de uma sujeição passiva não-cumulativa.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. E GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento Constitucional – Princípio da Não-Cumulatividade. **Revista de Direito Tributário n. 29-30**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 110-208.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BAHIA. **Decreto Estadual 6.284, de 14 de março de 1997**. Dispõe sobre o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS/BA. Acesso em 29 mar.2011. Disponível em: <[www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br)>

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em 12 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. (Código Tributário Nacional). Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)> Acesso em 06 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)> Acesso em 05 mar.2011.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro 2002**. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)> Acesso em 26 mar.2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE 439796 / PR**. Relator: Ministro JOAQUIM BARBOSA, Julgamento em: 16 dez. 2010, publicado no DJ de 07 fev. 2011. Disponível em:< [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)>. Acesso em 29 mar.2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE 474267 / RS**. Relator: Ministro JOAQUIM BARBOSA, Julgamento em: 16 dez. 2010, publicado no DJ de 07 fev. 2011. Disponível em:< [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)>. Acesso em 29 mar.2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE 299079 / RJ**. Relator: Ministro CARLOS BRITTO, Julgamento em: 30 jun. 2004, publicado no DJ de 16 jun. 2006. Disponível em:< [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)>. Acesso em 26 mar.2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE-AgR 396859 / RJ**. Relator: Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Julgamento em: 20 out. 2004, publicado no DJ de 10 dez. 2004. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em 27 mar.2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **AI-AgR 455387 / BA**. Relator: Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, Julgamento em: 30 mar. 2004, publicado no DJ de 30 abr. 2004. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em 03 mar.2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE-AgR 401552 / SP**. Relator: Ministro EROS GRAU, Julgamento em: 21 set. 2004, publicado no DJ de 15 out. 2004. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em 03 mar.2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE 185789 / SP**. Relator: Ministro ILMAR GALVÃO, Julgamento em: 03 mar. 2000, publicado no DJ de 19 mai. 2000. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em 03 mar.2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE 203075 / DF**. Relator Ministro MAURICIO CORREA, Julgamento em: 05 ago. 1998, publicado no DJ de 29 out. 1999. Disponível em:< www.stf.gov.br>. Acesso em 04 mar.2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE 196472 / SP**. Relator Ministro SYDNEY SACHES, Julgamento em: 11 dez. 1998, publicado no DJ de 01 out. 1999. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em 03 dez.2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **EMB/RE 202714/ SP**. Relator Ministro CARLOS VELLOSO, Julgamento em: 06 abr. 1999, publicado no DJ de 11 jun. 1999. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em 03 dez.2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **RE 191346/ RS**. Relator Ministro CARLOS VELLOSO, Julgamento em: 29 set. 1998, publicado no DJ de 20 nov. 1998. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em 03 dez.2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **Ag. RE 255682 / SP**. Relator: Ministro CARLOS VELLOSO, Julgamento em: 29 nov. 2005, publicado no DJ de 03 fev. 2006. Disponível em: <www.stf.gov.br.> Acesso em 03 dez.2010..

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 323**. Publicado no DJ de 13 dez. 1963. Disponível em: <www.stf.gov.br.> Acesso em: 06 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 660**. Publicado no DJ de 24 set. 2003. Disponível em: <www.stf.gov.br.> Acesso em: 06 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **AgRg no REsp 969737 / PR**. Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Julgamento em: 18 out. 2007, publicado no DJ de 13 dez. 2007. Disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 06 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **REsp 121020 / PR**. Relator: Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, Julgamento em: 18 jun. 1998, publicado no DJ de 17 ago. 1998. Disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 06 mar. 2011

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **REsp 66607 / PR (1995/0025311-9)**. Relator: Ministro HÉLIO MOSIMANN, Julgamento em: 20 out. 1998, publicado no DJ de 23 nov. 1998. Disponível em: <[www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)>. Acesso em: 06 mar. 2011

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **REsp 101520 / PR (1996/0045283-0)**. Relator: Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Julgamento em: 02 de mar. 2000, publicado no DJ de 10 abr. 2000. Disponível em: <[www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)>. Acesso em: 10 mar. 2011

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **REsp 552852 / PE (2003/0108003-2)**. Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Julgamento em: 06 fev. 2007, publicado no DJ de 26 fev. 2007. Disponível em: <[www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)>. Acesso em: 10 mar. 2011

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **AgRg no REsp 782060 / MG (2005/0153674-2)**. Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Julgamento em: 03 out. 2006, publicado no DJ de 18 dez. 2006. Disponível em: <[www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)>. Acesso em: 10 mar. 2011

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **REsp 981321 / PR. (2007/0201300-0)** Relator: Ministro LUIZ FUX, Julgamento em: 17 jun. 2008, publicado no DJ de 15 set. 2008. Disponível em: <[www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)>. Acesso em: 06 mar. 2011

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 198**. publicado no DJ de 21 out. 1997. Disponível em: <[www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)>. Acesso em: 06 mar. 2011

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Oitava Turma. **AG Nº 200701000481390**. Relator: Desembargador Federal Carlos Fernando Mathias, Julgamento em: 07 mar. 2008, publicado no DJ de 26 mar. 2008. Disponível em: <[www.trf1.jus.br](http://www.trf1.jus.br)>. Acesso em: 29 mar. 2011

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Primeira Câmara Cível. **Embargos Infringentes Nº 70012875274/ RS**. Relator: Desembargador Luiz Felipe Silveira Difini, Julgamento em: 02 dez. 2005, publicado no DJ de 27 jan. 2006. Disponível em: <[www.tj.rs.gov.br](http://www.tj.rs.gov.br)>. Acesso em: 06 mar. 2011

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Primeira Câmara Cível. **Apelação Nº 700117371212/ RS**. Relator: Desembargador Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgamento em: 20 dez. 2006, publicado no DJ de 22 fev. 2007. Disponível em: <[www.tj.rs.gov.br](http://www.tj.rs.gov.br)>. Acesso em: 06 mar. 2011

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Segunda Câmara Cível. **Apelação Nº. 70015355332 / RS**. Relator: Desembargador: Arno Werlang, Julgamento em: 06 jun. 2007, publicado no DJ de 27 jun. 2007. Disponível em: <[www.tj.rs.gov.br](http://www.tj.rs.gov.br)>. Acesso em: 29 mar. 2011

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Vigésima Primeira Câmara Cível. **Apelação Nº. 70025598871 / RS**. Relator: Desembargador: Genaro José Baroni Borges, Julgamento em: 20 out. 2008, publicado no DJ de 03 10. 2008. Disponível em: <[www.tj.rs.gov.br](http://www.tj.rs.gov.br)>. Acesso em: 28 mar. 2011

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Sétima Câmara Cível. **Apelação Cível N° 1.0024.05.682036-8/00 / MG**. Relator: Desembargador Edivaldo George dos Santos, Julgamento em: 04 abr. 2006, publicado no DJ de 12 mai. 2006. Disponível em:< www.tj.mg.gov.br>. Acesso em: 09 mar. 2011

\_\_\_\_\_. Vicente Jr; PEREIRA, Luiz Alberto Filho. ). A Inconstitucionalidade do ICMS nas Importações – Análise da EC 33/2001. *In*: Djalma Campos (coord. **Revista Tributária e de Finanças Pública n. 47**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.149-160.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. ICMS – Princípio da não-cumulatividade – créditos relativos a bens que se destinam a uso, consumo ou ativo permanente. *In*: MELO, Celso Antônio Bandeira (org). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito Tributário** São Paulo: Malheiros, 1997, p. 253-293.

CAMPOS, Roberto de Siqueira. Importação de Bens Móveis: Impossibilidade de Incidência do ICMS mesmo após a Emenda Constitucional nº 33. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 6 vol. São Paulo: Dialética, 2002, p. 441-479..

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

CASTRO, Danilo Monteiro de. O ICMS e o IPI na Importação por Não-contribuintes, a Não-cumulatividade, a súmula 660 do STF e suas Atuais Implicações à Luz da Própria Jurisprudência desta Corte. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 147**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 42-53.

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

\_\_\_\_\_. Clélio. EC 33 – Dois impostos Rotulados de ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 90**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 21-49.

COSTA. Alcides Jorge. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário. n. 46**. São Paulo: Revista dos Tribunais,1988, p. 158-170.

GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. Materialidade e Características Constitucionais. *In*: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

FILHO, Luiz Carlos Junqueira Franco. Contornos do Princípio da Não-cumulatividade em relação ao ICMS. *In*: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coords). **Direito Tributário Atual**. São Paulo. Dialética. 2004.

GIARDINO, Cléber. O ICM e o Princípio da Não Cumulatividade. **Revista de Direito Tributário n. 25-26**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 189-196.



JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. ICMS: Não-Cumulatividade e suas exceções Constitucionais. **Revista de Direito Tributário n. 48**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 14-83.

LIPPO, Luiz Francisco; MELO, José Eduardo Soares. **A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. *In*: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord). **O Princípio da não-cumulatividade**. Nova Série – n.10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MACHADO, Schubert de Farias. A EC 33 e o ICMS na Importação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **ICMS e a EC 33**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 209-222.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS – Comentários à LC 87/96**. 1.ed. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – Teoria e Prática**. 5. ed. São Paulo: Dialética. 2002.

\_\_\_\_\_. José Eduardo Soares. ICMS na Importação em face da Constituição Federal e da Lei Complementar. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 15**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 52-58.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas Pétreas Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 92**. São Paulo: Dialética, 2003.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na Importação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. ICMS na Importação após a Emenda Constitucional nº 33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002.

\_\_\_\_\_. . ICMS nas Importações feitas por Leasing Internacional. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MELO, Fábio Soares de. (coords). **ICMS Questões Fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SOUZA, Hamilton Dias de. O ICMS na Lei Complementar nº 87/96. *In*: **5º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário**. São Paulo: IOB, 1996, p. 15-26.