

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**  
**FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS**  
**DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

**Thiago Balbi Guaragna**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DAS MODIFICAÇÕES PERPETRADAS PELA  
EMENDA CONSTITUCIONAL N. 33/2001 NO ART. 155, §2º, IX, “A”, DA  
CONSTITUIÇÃO FEDERAL: A PERMISSÃO DA BITRIBUTAÇÃO E DA  
CUMULATIVIDADE DO ICMS NA IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS  
ESTRANGEIROS**

**Porto Alegre**

**2014**

**THIAGO BALBI GUARAGNA**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DAS MODIFICAÇÕES PERPETRADAS PELA  
EMENDA CONSTITUCIONAL N. 33/2001 NO ART. 155, §2º, IX, “A”, DA  
CONSTITUIÇÃO FEDERAL: A PERMISSÃO DA BITRIBUTAÇÃO E DA  
CUMULATIVIDADE DO ICMS NA IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS  
ESTRANGEIROS**

Monografia submetida ao Departamento de  
Direito Econômico e do Trabalho da  
Faculdade de Direito da Universidade Federal  
do Rio Grande do Sul para obtenção do título  
de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Ígor Danilevich

**Porto Alegre**

**2014**

**THIAGO BALBI GUARAGNA**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DAS MODIFICAÇÕES PERPETRADAS PELA  
EMENDA CONSTITUCIONAL N. 33/2001 NO ART. 155, §2º, IX, “A”, DA  
CONSTITUIÇÃO FEDERAL: A PERMISSÃO DA BITRIBUTAÇÃO E DA  
CUMULATIVIDADE DO ICMS NA IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS  
ESTRANGEIROS**

Monografia apresentada ao Departamento de  
Direito Econômico e do Trabalho da  
Faculdade de Direito da Universidade Federal  
do Rio Grande do Sul como requisito parcial  
para a obtenção do grau de bacharel em  
Direito.

Aprovado em 18 de dezembro de 2014.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Professor Doutor Ígor Danilevicz

Orientador

---

Professor Doutor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

---

Professor Doutor Andrei Pitten Velloso

Dedico este trabalho aos meus quatro avós:  
Salvatore, Clelia, João e Carolina, por me  
proporcionarem o melhor presente de todos:  
meus pais.

## **AGRADECIMENTOS**

Com imensa gratidão, agradeço aos meus pais, José e Joana, os quais nunca mediram esforços para minha excelência educacional.

À Tati e à Themis, que suportaram, em inúmeros momentos, minha ausência nesses últimos quatro anos.

Aos amigos e irmãos, Léopold e Diego, pelo laço que nos une.

Ao Tio, Padrinho, Mestre e Amigo Carlos Alberto Barcellos que, desde o início de janeiro de 2006, acompanhou-me nesse sonho.

Aos amigos médicos veterinários, cuja amizade sempre carregarei no coração.

Aos bacharéis, formandos por esta Faculdade no ano de 2014/2, pelas incansáveis jornadas jurídicas de debates e estudos, e, em especial, aos colegas Éverton, Cáceres, Bertoncello, Tosin e Roberto.

Ao estimado amigo e mestre Prof. Ígor, que, com maestria e brilhantismo, guiou meus passos no mundo fiscal.

“Às vezes uma discussão pode mudar nossa opinião.”

(Michael J. Sandel)

## RESUMO

O presente estudo objetiva analisar a possível inconstitucionalidade das alterações perpetradas, pela Emenda Constitucional (EC) n. 33/01, na redação do art. 155, §2º, IX, “a”, da Constituição Federal (CF), que trata do ICMS incidente sobre as operações de importação (ICMS-Importação), uma vez que essas modificações podem ter alargado sua hipótese de incidência, possibilitando a ocorrência, nessas operações aduaneiras, de dois fenômenos que contrariam a ordem constitucional: (I) a bitributação entre esse imposto estadual e o Imposto sobre Importação (art. 153, I da CF); bem como (II) a cumulatividade do ICMS no procedimento de importação. Para tanto, na primeira parte deste trabalho, analisaram-se as hipóteses de incidência do ICMS-Importação, antes e depois da vigência da EC n. 33/2001, destacando-se as modificações impostas por essa Emenda na redação do art. 155, §2º, IX, “a”, da CF. Examinou-se também a hipótese de incidência do Imposto sobre Importação, para, após, compararem-se essas hipóteses de incidência, a fim de se verificar se as alterações perpetradas pela EC n. 33/2001, no art. 155, §2º, IX, “a”, da CF, possibilitaram o fenômeno da bitributação entre os impostos analisados quando realizada importação de bens produzidos no exterior. Na segunda parte, abordou-se a cumulatividade do ICMS incidente sobre as importações. Aqui, buscou-se verificar se as modificações impostas pela Emenda n. 33/2001, na redação do art. 155, §2º, IX, “a”, da CF, alargaram sua hipótese de incidência, ao ponto de permitir sua cumulatividade em procedimentos de importação. Ao final, conclui-se pela inconstitucionalidade das modificações impostas pela EC n. 33/01, no art. 155, §2º, inc. IX, “a” da CF, pois essas ampliaram a hipótese de incidência do ICMS-Importação, proporcionando, nas operações de importação de bens estrangeiros por pessoas físicas ou jurídicas, a ocorrência do fenômeno da bitributação entre esse tributo estadual e o Imposto sobre Importação, além de permitir sua cumulatividade nessas operações aduaneiras.

**Palavras-chave:** Emenda Constitucional n. 33/2001. ICMS. Importação. Bitributação. Cumulatividade.

## ABSTRACT

This study aims to analyze the possible unconstitutionality of the changes perpetrated, by the Constitutional Amendment (CA) Number 33/01, in the words of section 155, §2º, IX, "a", of the Federal Constitution (FC), which deals with the ICMS tax on imports operations (ICMS-Import), since these changes could have extended its hypothetical tax incidence, enabling the occurrence, in these customs operations, for two phenomena that contradict the constitutional order: (I) the double taxation between that state tax and the Import Tax (section 153, I of the FC); as well as (II) the cumulative ICMS taxation on the import procedure. Therefore, in the first part of this study, it was analyzed the ICMS-Import hypotheses of incidence, before and after the Amendment Number 33/2001 effectiveness, highlighting the changes imposed by this amendment in the section 155, §2º, IX, "a", FC wording. It was also examined the Import Tax hypothesis of incidence, to compare, then, these two hypotheses of incidence, in order to verify if the changes perpetrated by the Amendment Number 33/2001, section 155, §2º, IX, "a" of the FC, made possible the double taxation phenomenon between analysed taxes, when it's held importation of goods produced abroad. In the second part, it was addressed the ICMS Tax cumulativeness on imports. Here, it was sought to verify whether the modifications imposed by CA Number 33/2001, in the wording of section 155, §2º, IX, "a", of the FC, extended its hypothesis of incidence, to point of allowing their cumulative taxation on imports procedures. Finally, it was concluded that unconstitutionality of the changes imposed by the CA Number 33/01, in section 155, §2º, inc. IX, "a", of the FC, because they extended the ICMS-Import hypothesis of incidence, providing, in foreign goods import operations by individuals or legal entities, the occurrence of double taxation phenomenon between this state tax and the Import Tax, besides enable its cumulativeness in this customs operations.

**Keywords:** Constitutional Amendment Number 33/2001. ICMS. Import. Double Taxation. Cumulativeness.



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AI - Agravo de Instrumento

AgR - Agravo Regimental

AgRg - Agravo Regimental

ARE - Recurso Extraordinário com Agravo

Art. - Artigo

CF - Constituição Federal de 1988

CTN - Código Tributário Nacional

Des. - Desembargador

DJ - Diário de Justiça

DJe - Diário de Justiça Eletrônico

EC - Emenda Constitucional

ED - Embargos de Declaração

ed. - edição

etc. - *et coetera*

II - Imposto sobre Importação

IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações

h.i. - hipótese de incidência

ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

inc. - inciso

LC - Lei Complementar

Min. - Ministro

n. - número

p. - página

Rel. - Relator

REsp - Recurso Especial

RE - Recurso Extraordinário

STF - Superior Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

TJRS - Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul

v. - Volume

ZFM - Zona Franca de Manaus

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2</b>	<b>A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS-IMPORTAÇÃO E AS ALTERAÇÕES PROVOCADAS PELA EC N. 33/01</b> .....	14
<b>2.1</b>	<b>Aspecto Material</b> .....	14
<b>2.2</b>	<b>Aspecto Pessoal</b> .....	21
2.2.1	Sujeito Ativo .....	22
2.2.1	Sujeito Passivo .....	24
<b>2.3</b>	<b>Aspecto Temporal</b> .....	32
<b>2.4</b>	<b>Aspecto Espacial</b> .....	38
<b>2.5</b>	<b>Conclusões</b> .....	41
<b>3</b>	<b>BITRIBUTAÇÃO</b> .....	43
<b>4</b>	<b>A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO E SUA COMPARAÇÃO COM A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS-IMPORTAÇÃO</b> .....	46
<b>4.1</b>	<b>Aspecto Material</b> .....	46
<b>4.2</b>	<b>Aspecto Pessoal</b> .....	50
4.2.1	Sujeito Ativo .....	50
4.2.2	Sujeito Passivo .....	51
<b>4.3</b>	<b>Aspecto Temporal</b> .....	53
<b>4.4</b>	<b>Aspecto Espacial</b> .....	57
<b>4.5</b>	<b>Conclusões</b> .....	59
<b>5</b>	<b>A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS</b> .....	65
<b>5.1</b>	<b>Considerações Iniciais</b> .....	65
<b>5.2</b>	<b>A Imperatividade da Não-Cumulatividade do ICMS</b> .....	68
<b>5.3</b>	<b>Exceções à Não-Cumulatividade do ICMS</b> .....	71
<b>6</b>	<b>A CUMULATIVIDADE DO ICMS E A EC N. 33/2001</b> .....	73
<b>7</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	79

<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>84</b>
--------------------------	-----------

## 1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) teve a sua competência introduzida pela Constituição Federal de 1988 (CF), substituindo o antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). Tal regramento redefiniu a incidência desse tributo sobre inúmeros fatos jurídicos, dentre eles, a importação de mercadorias produzidas no exterior (ICMS-Importação; art. 155, §2º, IX, “a”, da CF). Entretanto, sua redação constitucional originária foi alterada pela Emenda Constitucional n. 33/2001 (EC n. 33/01), a qual impôs modificações que podem ter ocasionado a incompatibilidade dessa nova redação do art. 155, §2º, IX, “a”, da CF com as demais diretrizes constitucionais vigentes.

Em vista disto, o presente trabalho analisará a possível inconstitucionalidade das alterações impostas, pela EC n. 33/01, em relação ao texto normativo do art. 155, §2º, IX, “a”, da CF.

O problema pertinente ao tema do presente trabalho encontra-se na possibilidade dessas modificações terem alargado a hipótese de incidência do ICMS que incorre sobre as importações de bens produzidos no exterior, possibilitando a ocorrência, nessas operações, de dois fenômenos que contrariam a ordem constitucional: *(I)* a bitributação entre esse imposto estadual e o Imposto sobre Importação (art. 153, I da CF); bem como *(II)* a cumulatividade do ICMS sobre essas atividades aduaneiras.

Destarte, diante da nova redação instituída ao art. 155, §2º, IX, “a”, da CF, faz-se necessária sua investigação científica a fim de verificar se as mudanças inseridas nesse dispositivo vão de encontro às demais disposições previstas na Constituição Federal.

Diante desse problema, analisaremos a hipótese de que as alterações provocadas pela EC n. 33/01 alargaram a hipótese de incidência do ICMS que recai sobre as importações de bens fabricados em países estrangeiros, ao ponto de, nessas operações, ter-se permitido a bitributação entre o ICMS e o Imposto sobre Importação. Ao mesmo tempo, também se buscará verificar se tal ampliação da hipótese de incidência do imposto estadual provocou sua cumulatividade nos procedimentos de importação.

Assim sendo, teremos como objetivo geral verificar se as reformas provocadas pela EC n. 33/01 ao art. 155, §2º, IX, “a”, da CF, são inconstitucionais, em razão da permissão, nas operações de importação, da ocorrência de bitributação entre o ICMS e o Imposto sobre Importação, bem como da cumulatividade do imposto estadual. Para tanto, buscaremos

delimitar as hipóteses de incidência do ICMS-Importação, antes e após a EC n. 33/01, bem como a hipótese de incidência do Imposto sobre Importação, a fim de compará-las e verificar a existência de uma sobreposição entre elas.

Além disso, através da análise das modificações realizadas na redação do art. 155, §2º, IX, “a”, da CF, examinaremos a possibilidade de ter-se permitido a ocorrência da cumulatividade do ICMS incidente sobre as importações de bens produzidos no exterior.

O presente trabalho justifica sua pesquisa para fins de fornecer à pessoa física ou jurídica elementos científicos, segundo o ordenamento jurídico pátrio, que demonstrem se as mudanças impostas pela EC n. 33/01, no art. 155, §2º, IX, “a”, da CF, enquadram-se nos ditames constitucionais vigentes. Isto porque, caso essa emenda tenha provocado modificações na hipótese de incidência do ICMS-Importação, ao ponto de tornar sua exação inconstitucional, tais alterações deverão ser excluídas da Carta Magna; evitando, dessa forma, ao contribuinte, *(i)* uma oneração excessiva e desvinculada do sistema constitucional atual, bem como *(ii)* a violação de garantias constitucionais.

## **2 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS-IMPORTAÇÃO E AS ALTERAÇÕES PROVOCADAS PELA EC N. 33/01**

Primeiramente, sobre a noção de hipótese de incidência, Geraldo Ataliba (2012) define-a como “a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária” (ATALIBA, 2012, p. 76). Ou seja, a hipótese de incidência tributária consistirá na previsão legal de um determinado fato ou situação jurídica que, uma vez ocorrido no mundo fático (fato gerador), possibilitará ao sujeito ativo – e competente constitucionalmente - exigir o devido tributo ao sujeito passivo responsável pelo acometimento daquela situação fática ou jurídica.

Contudo, a hipótese de incidência não pode ser classificada como uma simples definição abstrata que, uma vez concretizada, possibilitará a tributação do sujeito passivo pelo indivíduo competente. Mais do que isso. A hipótese de incidência tributária é um enunciado normativo complexo, sendo composta por uma série de elementos (aspectos) que lhe dão forma e materialidade. Desse modo, pode-se compará-la com o instituto do “tipo penal” das ciências criminais, pois, assim como nesse preceito, ausente, no caso concreto, qualquer um de seus elementos formadores, não se concretizará a hipótese tributária; o que impossibilitará, por consequência, o nascimento da obrigação e a exação do imposto instituído pela previsão normativa.

Desse modo, a reunião dos aspectos formadores da hipótese de incidência dá entidade ao fato concreto, sendo as qualidades que a norma delimita hipoteticamente para definir o seu (1) conteúdo substancial (aspecto material), (2) os sujeitos da obrigação tributária (aspecto pessoal), (3) o seu local de ocorrência (aspecto espacial) e (4) o seu momento de incidência (aspecto temporal) (ATALIBA, 2012, p.78).

Diante disso, passemos à análise comparativa desses aspectos, em relação ao ICMS incidente sobre a importação de bens produzidos no exterior, antes e após a vigência da EC n. 33/01, a fim de averiguar as modificações perpetradas por essa emenda, bem como as consequências que essas alterações acarretaram na hipótese de incidência do tributo em questão.

### **2.1 Aspecto Material**

Quanto ao aspecto material, define-o Geraldo Ataliba (2012):

Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i. [hipótese de incidência]) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. (ATALIBA, 2012, p. 106)

Mais do que isso, o aspecto material é a:

[...] descrição abstrata – pela hipótese de incidência – de um comportamento humano desvinculado de circunstâncias de tempo e espaço, sendo, assim, representado por um verbo – pessoal e transitivo, indicativo de uma ação humana, podendo encerrar um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser -, ligado a um complemento, que especifica a atuação humana encerrada no verbo – por exemplo, “auferir renda”, “realizar operações de circulação de mercadorias”, “ser proprietário de bem imóvel localizado em território urbano”, etc. (HOHMANN, 2013, p. 43.)

No caso do ICMS incidente sobre a importação, como já mencionado em capítulo introdutório, sua hipótese de incidência encontra previsão no art. 155, IX, §2º, “a” da Constituição Federal, que, em sua redação originária (antes da entrada em vigor da EC n. 33/01), assim determinava:

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

[...]

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

[..]

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

[...]

IX - incidirá também:

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

Ou seja, o ICMS-Importação possuía previsão de incidência “sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento”. Contudo, a alínea “a” deste regramento constitucional não pode ser interpretada isoladamente, pois vem a explicitar e delimitar ainda mais a hipótese de incidência do ICMS prevista no inc. II do art. 155 da Constituição Federal; impondo-se, portanto, a hermenêutica conjunta desses enunciados normativos.

Em razão disto, não seria qualquer entrada de produto estrangeiro em território nacional que deveria ser tributado pelo ICMS, mas a entrada de bem que fosse introduzido no ciclo econômico da empresa importadora (e, conseqüentemente, no ciclo comercial brasileiro) através de uma operação de circulação de mercadorias. Isto é, somente sofreria a incidência



desse imposto estadual a importação de bem que fosse adquirido para fins de comércio; para que fosse consumido no ciclo produtivo do importador; ou ainda, para que fosse integrado no seu ativo fixo. Caso esta incorporação não ocorresse, estaria impossibilitada a exação desse tributo na importação.

Da interpretação da redação originária da alínea “a”, do inc. IX, §2º, do art. 155 da CF, não destoa à doutrina brasileira:

A materialidade do imposto estava circunscrita à realização de negócios jurídicos mercantis, compreendendo mercadorias e bens com finalidade específica (ativo fixo ou consumo do estabelecimento), e não singelamente sobre a “entrada” no território nacional, que apenas constitui aspecto temporal da hipótese de incidência. (MELO, 2003, p. 130)

Na realidade, o que estamos querendo deixar patenteado é que o fato *importação* não despe o ICMS ora em estudo, de seu *caráter mercantil*. A importação, no caso, há de ser *relativa à circulação de mercadorias*. O fundamental é que o bem ingresse no País para ser introduzido no ciclo comercial. (grifo do autor) (CARRAZZA, 2012b, p.71)<sup>1</sup>

Em resumo, o imposto em tela não onera a aquisição de mercadorias ou de bens provenientes do exterior, mas sim a conduta de trazê-los para o país, desde que, é claro, sejam destinados à revenda no mercado interno ou à integração ao ativo fixo ou consumo de estabelecimento. (HOHMANN, 2013, p. 128)

Dessa forma, em sua redação originária, embora o núcleo do aspecto material do ICMS-Importação fosse o verbo “importar” (SALOMÃO, 2001, p. 59; CARRAZZA, 2012b, p. 72; HOHMANN, 2013, p. 126), essa conduta (“importar”), para que ensejasse a incidência do dispositivo constitucional analisado, deveria caracterizar-se por ser uma operação relativa à circulação de mercadoria.

Além disso, a alínea “a” especificava ainda mais essa importação, pois impunha que somente seria tributada pelo ICMS a “entrada de mercadoria” em solo brasileiro. Ou seja, somente aquele bem qualificado como “mercadoria” é que sofreria a incidência desse imposto no seu ingresso em território nacional, e não na entrada de quaisquer bens. Nesse sentido:

Da mesma forma, merece encômios a redação do dispositivo constitucional original quando preconiza que incidirá o ICMS na entrada de mercadorias. Assim o fazendo, o legislador cristalizou que, tendo em vista que se trata de preceito constitucional atinente à disciplina do ICMS, nada mais óbvio do que consignar que, nas operações de circulação de mercadorias que se iniciem no estrangeiro, **recairá o ICMS sobre**

<sup>1</sup> Ainda, em outra obra, melhor explicita Roque Antonio Carrazza (2011, p. 729): “O fundamental é que a mercadoria ingresse na circulação econômica, mediante a entrada no “estabelecimento destinatário”. Assim, o *elemento nuclear*, a *essência*, do critério material, desvinculado de qualquer outro condicionante (temporal e espacial), na *hipótese de incidência* do ICMS nas importações de mercadorias, identifica-se com o verbo “importar”, conjugado com o escopo de introduzi-lo no ciclo comercial.” (Grifos do autor)

**mercadorias e não sobre quaisquer bens.** Destarte, nessa situação, a mencionada exação recairá sobre bens móveis adquiridos do exterior, com finalidade de futura revenda. (BRASIL JÚNIOR; PEREIRA FILHO, 2002, p.151) (grifo nosso)

Mercadoria, por sua vez, será o bem móvel que é destinado à mercancia. Percebe-se, aqui, que não será o fato de ser coisa móvel que caracterizará o bem como mercadoria, mas sim a destinação que lhe é dada: bem destinado à mercancia. Nesse sentido, qualifica a doutrina brasileira:

“Mercadoria” é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, considerando, ainda, o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea), conforme previsto no art. 155, §3º, CF.

Os bens negociados ou transmitidos por particulares, prestadores de serviço, financeiras, etc., sem implicar mercancia, ou não sendo transacionados com habitualidade, não são qualificados como mercadoria. (MELO, 2012, p.18)

Mercadoria é espécie do gênero bem, pois estão incluídos nesta classe apenas os móveis e corpóreos. Em outras palavras, os bens imóveis e os incorpóreos não podem ser considerados mercadorias. Além desses dois elementos intrínsecos (mobilidade e corporalidade), agrega-se outro, extrínseco, que é a necessidade de ser objeto de uma atividade mercantil, de venda ou revenda.

Portanto, toda mercadoria é bem móvel corpóreo (bem material), mas nem todo bem móvel corpóreo é mercadoria. Apenas o bem corpóreo móvel preordenado à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria. Em suma, a qualidade distintiva entre bem móvel e corpóreo (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial. (MIGUEL, 2013, p. 19, 2013)

Portanto, ausente a característica mercantil sobre o bem importado, esse se encontraria no espectro de não incidência da norma tributária estudada. Caso assim não desejasse o constituinte originário, teria qualificado o objeto da importação como “bem”, e não como “mercadoria”, eis que o significado deste vocábulo é mais restrito que o daquele.

Contudo, é de se atentar que, mesmo que o bem importado não tenha como destinação ser revendido no mercado interno, este produto também seria tido como mercadoria quando fosse destinado ao consumo do importador, ou à integração do ativo fixo de seu estabelecimento. Aqui, quando a redação constitucional originária mencionava “consumo” ou “ativo fixo” trazia a ideia de que o bem seria consumido pelo importador para realização de outra mercadoria - seja diretamente, integrando o seu ciclo produtivo (matéria-prima); seja indiretamente, auxiliando-o naquele (insumos) -, ou ainda, seria agregado ao seu ativo imobilizado, utilizando-o na realização de atividades relacionadas à circulação de mercadorias e prestação de serviços. Ou seja, tanto com a palavra “consumo”, como com a expressão “ativo fixo”, o constituinte também impôs que os bens importados deveriam ser destinados à

mercancia, pois, nesses casos, embora não tenham sido importados para serem revendidos, seriam incorporados ao ciclo produtivo comercial do importador, e, conseqüentemente, no mercado nacional.

Logo, seja para ser revendido no mercado interno, seja para ser consumido pelo importador, assim como seja para integrar o seu ativo fixo, nessas três situações, o bem importado obteria a qualificação de mercadoria, pois estaria sendo incorporado (ainda que indiretamente) ao ciclo econômico-comercial brasileiro.

Nesse sentido, acerca da materialidade originária do ICMS incidente sobre as importações, lecionam, respectivamente, Marcelo Viana Salomão (2001) e Luiz Henrique Guimarães Hohmann (2013):

[...] o produto estrangeiro, de algum modo, deve ser utilizado no mercado brasileiro, quer como mercadoria, quer como bem de consumo, quer como bem de produção. Isto é, também neste tributo a destinação é fundamental. Assim, se o produto alienígena não vier para ingressar na circulação econômica como mercadoria, ou no processo de consumo ou produção, ele não será tributado. (SALOMÃO, 2001, p. 59)

[...] o ICMS sobre as importações só poderia incidir sobre negócios de caráter mercantil, ou seja, envolvendo mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento comercial. Entender o contrário seria destoar do subsistema constitucional do ICMS. (HOHMANN, 2013, p. 129)

Importante atentar ainda à sapiência do constituinte na utilização dos termos que compunham a redação primordial da hipótese de incidência do ICMS-Importação, pois, a fim de indicar que somente o bem importado que fosse destinado à incorporação do ciclo comercial brasileiro é que sofreria a exação desse imposto estadual, o legislador originário, além de mencionar a expressão “mercadoria”, utilizou-se também da expressão “estabelecimento”.

Ora, estabelecimento, segundo o Código Civil Brasileiro (Lei n. 10.406/02), em seu art. 1.142, é “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”. Assim, o que se percebe é que o emprego desse termo está:

[...] umbilicalmente ligado à natureza das operações efetuadas, isto é, tão somente aqueles que efetuem atos de comércio de mercadorias é que podem ser considerados como “estabelecimentos”, para fins de tributação do ICMS e, assim, passíveis de se submeterem à incidência do imposto. (BRASIL JÚNIOR; PEREIRA FILHO, 2002, p.150)

Agora, se o bem importado fosse destinado ao uso pessoal do importador como, por exemplo, um relógio, esse bem não se configuraria como mercadoria (já que não foi incluído

no ciclo comercial brasileiro), mas como objeto de uso próprio; afastando, portanto, a incidência do ICMS-Importação. Isto é, o imposto estadual não incidiria nas operações em que o bem fosse importado para fins pessoais e não comerciais. Deste entendimento, comunga Hugo de Brito Machado (2009), *in verbis*:

Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda. **Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio.** Por isto, o ICMS não deveria incidir sobre a importação de bens de uso do próprio importador, conforme a muito sustentado e entendeu afinal o Supremo Tribunal Federal.” (MACHADO,2009, p. 369) (grifo nosso)

Quanto à jurisprudência referida pelo autor, colacionamo-la:

ICMS. Importação de bem realizada por pessoa física para uso próprio. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 203.075, firmou o entendimento de que **o artigo 155, § 2º, IX, "a", da Constituição Federal não se aplica às operações de importação de bens realizadas por pessoa física para uso próprio.** - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 298630, Relator Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 09/10/2001, DJ 09-11-2001) (grifo nosso)

Porém, embora o acórdão e o exemplo acima aludam apenas à importação de bens para uso próprio, realizado por pessoa física, o Supremo Tribunal Federal (STF) também havia firmado que a pessoa jurídica que importasse produto estrangeiro, mas não o integrasse no ciclo mercantil brasileiro, não sofreria a tributação do ICMS-Importação. Assim:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. **IMPORTAÇÃO DE BEM POR SOCIEDADE CIVIL PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.** 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. **Importação de aparelho de mamografia por sociedade civil, não contribuinte do tributo.** Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. **Inexistência de circulação de mercadoria. Não ocorrência da hipótese de incidência do ICMS.** Recurso extraordinário não conhecido. (RE 185789, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/2000, DJ 19/05/2000) (grifo nosso)

Destarte, todos aqueles objetos que adentrassem no ciclo econômico brasileiro para serem revendidos (comércio), para serem consumidos no processo produtivo do importador (produção), ou para serem incorporados no seu ativo fixo, teriam atribuídos a qualificação de

“mercadoria”; sendo, então, abrangidos pela incidência do ICMS-Importação, consoante vigorava a redação original da alínea “a”, do inc. IX, do §2º, do art. 155 da CF. Caso os objetos aduaneiros se caracterizassem de modo diverso, descaberia a exação do imposto estadual.

Todavia, esta especificidade mercantil do ICMS-Importação foi afastada pela EC n. 33/01, a qual alterou a redação da alínea “a”, do inc. IX, do §2º, do art. 155 da CF, disciplinado:

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

[...]

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

[..]

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

[...]

IX - incidirá também:

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

Esta Emenda Constitucional, ao dispor que o ICMS-Importação recairá “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior”, acabou constituindo verdadeira ampliação do aspecto material originário do imposto estudado, já que sua incidência era prevista apenas sobre a entrada de “mercadorias” e não de “bens”.

Desta mesma conclusão, colaciona-se:

[...] a Emenda Constitucional n. 33/01 apenas mitigou o caráter mercantil do ICMS, determinando que, nas importações de bens ou mercadorias, qualquer que seja a sua finalidade, promovidas por agentes mercantis (comerciante, industrial ou produtor), haverá a incidência do tributo, ou seja, ampliou-se a possibilidade de incidência da exação, antes restrita a bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento (redação anterior); (BARUFFALDI; PAIXÃO JÚNIOR, 2004, p. 34)

A regra contida no art. 155, §2º, IX, a, na redação dada pela EC n.33, de 2001, no entanto, autoriza a incidência do imposto “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”, alargando demasiadamente sua materialidade para alcançar até operação que não tenha por objeto mercadoria. (COSTA, 2004, p. 369)

A nova redação da alínea a ampliou a base econômica do ICMS na importação. Agora, alcança não apenas a entrada de mercadoria mas também de bem. Assim, tem-se que passou a abranger todo e qualquer produto importado do exterior. (PAULSEN, 2011, p. 375)

Esta redação foi dada Emenda Constitucional 33 (sic), de 11 de dezembro de 2001, constituindo verdadeira ampliação da base econômica original, que previa a incidência apenas sobre a entrada de mercadoria, não de bens. (SILVA NETO, 2008, p. 339)

Ou seja, a partir da vigência dessa alteração constitucional, a importação de todo e qualquer bem poderá ser tributada pelo ICMS, sendo irrelevante se o objeto dessa operação for destinado a integrar o ciclo comercial brasileiro (classificando-se como mercadoria, portanto), ou for designado ao uso particular do importador (classificando-se como bem, por conseguinte).

Desse modo, aquele bem importado, que não era tributado pelo ICMS, porquanto havia sido adquirido para uso próprio do importador (não integrando o ciclo mercantil nacional, pois), após a EC n. 33/01, passou a sofrer a incidência desse imposto estadual na operação de importação, uma vez que esta exação fora permitida pela nova redação constitucional.

Destarte, verificado o alargamento do aspecto material do ICMS-Importação, em razão da EC n. 33/01, bem como suas consequências, passemos à análise dos demais aspectos formadores da hipótese de incidência do imposto estadual.

## **2.2 Aspecto Pessoal**

O aspecto pessoal será:

[...] a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato impositivo fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato impositivo e por força da lei, em sujeito da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.. (ATALIBA, 2012, p. 80)

Nesse sentido, em razão da hipótese de incidência tributária gerar uma relação jurídica bilateral, necessariamente, haverá dois polos: um ativo, o qual será competente para exigir o tributo (sujeito ativo), e um passivo, que será responsável pelo adimplemento do imposto (sujeito passivo).

Assim, do mesmo modo que quanto ao aspecto material, analisaremos os sujeitos ativo e passivo do ICMS-Importação a fim de verificar as possíveis alterações causadas pela EC n. 33/01 nesses institutos.

### 2.2.1 Sujeito Ativo

Com relação ao sujeito ativo do ICMS-Importação, constatou-se que as alterações impostas ao art. 155, §2º, IX, alínea “a”, da CF, pela EC n. 33/01 não acarretaram quaisquer modificações nesse aspecto da hipótese de incidência tributária. Isto porque ambas as redações determinam que será competente para exacionar o tributo em tela o Estado onde estiver localizado o destinatário da mercadoria, do serviço, ou do bem importado (sendo esse último item previsto apenas na nova redação do dispositivo constitucional). Nesse sentido, transcrevemos, a redação originária do dispositivo analisado, bem como a atual, respectivamente:

Art. 155, §2º, IX: incidirá também:

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

Art. 155, §2º, IX: incidirá também:

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

Impende destacar que o destinatário da mercadoria (ou bem) importada será o indivíduo que promoveu juridicamente a sua entrada no território nacional (responsável pela promoção da importação); sendo competente para exigir o tributo, por sua vez, o Estado em que está localizado o domicílio/estabelecimento do importador, consoante já se manifestou o STF<sup>2</sup>; não importando se a entrada da mercadoria tenha sido recepcionada em Ente Federado

<sup>2</sup> “EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONVERTIDOS EM AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ESTADO ONDE SITUADO O ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. PRECEDENTES. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL. 1. O Sujeito ativo do ICMS é o estado-membro em que localizado o domicílio ou o estabelecimento onde efetivamente se der a mercância da mercadoria importada, independentemente de onde ocorra o desembaraço aduaneiro. Precedentes: ARE nº 642.416-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe 17.08.2011; AI nº 642.416-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 1º/02/2011 e RE nº 555.654, Segunda Turma, Relator o Ministro Ayres Britto, DJe de 16/12/2011. 2. A súmula 279/STF dispõe, verbis: Para simples reexame de prova não cabe

diverso daquele em que estiver situado o domicílio/estabelecimento do responsável pela importação.

Como bem define Andrei Pitten Velloso (2012):

O “destinatário a que alude a Constituição é o destinatário jurídico, que não se identifica necessariamente com a pessoa, física ou jurídica, à qual os bens foram remetidos fisicamente. O destinatário jurídico é o importador (“aquele que promoveu juridicamente o ingresso do produto”), sujeito passivo do ICMS-Importação. (VELLOSO, 2012, p. 481)

Exemplificamos o exposto através do caso prático enfrentado pelo STF no julgamento do RE n. 299.079<sup>3</sup>, no qual empresa sediada em Pernambuco havia importado álcool anidro para empresa estabelecida no Estado do Rio de Janeiro. Nesse caso, para fins de logística empresarial e economia de custos, a empresa pernambucana solicitou que o produto importado fosse diretamente despachado no Estado do Rio de Janeiro (local onde se daria o desembaraço aduaneiro). Desse modo, no Estado carioca, ocorreria a entrada da mercadoria em território nacional.

Entretanto, no Estado de Pernambuco, o álcool anidro é isento de tributação do ICMS, ao contrário do Estado do Rio de Janeiro, que exaciona este tributo sobre o produto químico. Desta forma, nos termos do trecho abaixo transcrito do voto do Ministro Relator Carlos Britto, o STF firmou entendimento de que o Estado competente para exigir o ICMS-Importação é o Estado onde está localizado o domicílio da empresa importadora (destinatário jurídico), mesmo que o desembaraço aduaneiro tenha-se dado em Ente Federado diverso. *In verbis*:

O ICMS, incidente na importação de mercadoria, não tem como sujeito ativo da relação jurídico-tributária o Estado onde ocorreu o desembaraço aduaneiro - momento do fato gerador -, mas o Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo; ou seja, aquele que promoveu juridicamente o ingresso do produto. No presente caso, o Estado de Pernambuco.

De mais a mais, o dispositivo constitucional, ao se referir a "estabelecimento destinatário", não especifica o tipo de estabelecimento: se é final, ou se não é.

---

recurso extraordinário. 3. É que o recurso extraordinário não se presta ao exame de questões que demandam revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, adstringindo-se à análise da violação direta da ordem constitucional. 4. Nego provimento ao agravo regimental. (RE 611576 ED, Relator Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013, DJe 06/03/2013)” (grifo nosso)

<sup>3</sup> “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA "A" DO INCISO IX DO § 2º DO ART. 155 DA MAGNA CARTA. ESTABELECIAMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR. O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea "a" do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário desprovido. (RE 299079, Relator Min. CARLOS BRITTO, Primeira Turma, julgado em 30/06/2004, DJ 16/06/2006)”



Dessa forma, quando a operação se inicia no Exterior, o ICMS é devido ao Estado em que está localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o importador. (RE 299079, Relator Min. CARLOS BRITTO, Primeira Turma, julgado em 30/06/2004, DJ 16/06/2006)

Portanto, o Estado competente para realizar a cobrança do ICMS incidente sobre a mercadoria importada será o Ente Federado no qual se localiza o estabelecimento/domicílio da pessoa responsável pela importação: o destinatário jurídico.

### 2.2.1 Sujeito Passivo

Em relação ao sujeito responsável pelo adimplemento do ICMS-Importação, antes da entrada em vigor da Emenda Constitucional n. 33/01, o STF havia firmado entendimento de que o indivíduo (pessoa física ou jurídica) que não era contribuinte deste imposto (ou seja, aquele que não praticava com habitualidade a importação de mercadorias destinadas a integrar o ciclo comercial nacional) não estaria abrangido pela hipótese de incidência do ICMS-Importação<sup>4</sup>. Nesse sentido, importante destacar a jurisprudência referida:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. **A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física.** 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. **Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria.** Recurso extraordinário não conhecido. (RE 203075, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator para Acórdão Min. MAURÍCIO CORRÊA, Primeira Turma, julgado em 05/08/1998, DJ 29/10/1999) (grifo nosso)

---

<sup>4</sup> Nesse mesmo sentido, já se manifestou o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul: “APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO. ICMS SOBRE IMPORTAÇÃO DE BENS POR PESSOA FÍSICA PARA CONSUMO PRÓPRIO. IMPOSSIBILIDADE. JUROS. TERMO A QUO. CORREÇÃO MONETÁRIA. ÍNDICES APLICÁVEIS. **Na importação de bens feita por pessoa física para consumo próprio não incide o ICMS, tendo o C. STF pacificado o entendimento de que a incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível esse imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte dele.** Os juros moratórios na repetição do indébito tributário incidem a partir do trânsito em julgado da sentença. Súmula 188 do STJ. A correção monetária deve ser aferida com base nos índices que representem a efetiva desvalorização da moeda. Precedentes do STJ. REEXAME NECESSÁRIO. AUSÊNCIA DE REQUISITO LEGAL. NOVA REDAÇÃO DO ART. 475 DO CPC. Os presentes autos não se encontram nas hipóteses em que se exige reexame necessário, segundo o novo texto do art. 475 do CPC, conferido pela Lei nº 10.352/01. Assim, não se conhece do reexame necessário. REEXAME NECESSÁRIO NÃO-CONHECIDO. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70003809068, Primeira Câmara Especial Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator Des. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, Julgado em 20/11/2002)” (grifo nosso)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PRESTADOR DE SERVIÇOS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada. **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 não-contribuinte do tributo. **Inocorrência do fato gerador do tributo e, conseqüentemente, inexigibilidade da exação.** 3. Hipótese anterior à promulgação EC 33/2001, que, embora tenha previsto a possibilidade de cobrança do ICMS na importação nas operações efetuadas por quem não seja contribuinte habitual do imposto, não prescinde de integração legislativa para disciplinar a realização da compensação do tributo, de modo a conferir efetividade ao princípio constitucional da não-cumulatividade da exação. Agravo regimental não provido. (RE 401552 AgR, Relator Min. EROS GRAU, Primeira Turma, julgado em 21/09/2004, DJ 15/10/2004) (grifo nosso)

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS – PESSOA NATURAL – **SOCIEDADE CIVIL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO** – IMPORTAÇÃO DE BENS – NÃO INCIDÊNCIA – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL N. 33/2001. **No período anterior à Emenda Constitucional n. 33/2001, não havia incidência do ICMS na importação de bens por pessoa natural ou sociedade civil não contribuinte do imposto.** (AI 435574 AgR, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 13/04/2011, DJe 06/05/2011) (grifo nosso)

Tal posicionamento justificava-se em razão da antiga redação do art. 155, §2º, IX, alínea “a”<sup>5</sup>, a qual determinava a tributação pelo ICMS, única e exclusivamente, sobre a entrada de “mercadorias” em território nacional. Assim, pelo próprio significado do vocábulo “mercadoria” - esboçada em capítulo precedente (bem destinado à mercancia) -, somente teria a intenção de adquiri-la o sujeito que a pretendesse para fins mercantis.

Com isso, os únicos indivíduos que estariam aptos para adquirir mercadorias seriam aqueles que as destinassem ao comércio, ao seu consumo no ciclo produtivo (como insumo ou matéria-prima), ou ao seu ativo fixo, pois, dessa forma, o bem importado estaria sendo incorporado ao ciclo comercial brasileiro; concretizando o aspecto material do tributo. Mas, mais do que isso. Para que o patrocinador da importação fosse responsabilizado pelo recolhimento do ICMS-Importação, era necessário que ele possuísse habitualidade na realização dessas operações mercantis.

Desse modo, sob a ótica da redação originária da alínea “a” do art. 155, §2º, IX, da CF, somente poderia se qualificar como sujeito passivo do ICMS aduaneiro as pessoas físicas

---

<sup>5</sup> Art. 155, §2º, IX, “a”: “a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;”

ou jurídicas tidas como comerciantes, produtores, ou industriais (CHIESA, 2002, p. 10; PEIXOTO, 2002, p. 115; HOHMANN, 2013, p. 178).

Ratifica-se ainda mais a responsabilidade tributária exclusiva do comerciante, produtor ou industriário pelo fato de que a antiga redação do dispositivo constitucional analisado mencionava os vocábulos “mercadoria”, “ativo fixo” e “estabelecimento”. Estas expressões demonstram que a importação teria de estar ligada umbilicalmente a uma atividade mercantil (econômica); afastando, portanto, o encargo daquele que importasse bens para consumo próprio. Sobre o tema<sup>6</sup>:

Ora, se a Constituição fala em estabelecimento, é de se entender que o contribuinte, como ela própria determina em sua redação original, obrigatoriamente tem de exercer uma atividade econômica, pois, se assim não fosse, não haveria de ela ter dito, e repetido, a palavra estabelecimento, como o fez na referida alínea “a” do inciso IX do §2º do seu art. 155. (LIMA, 2003, p. 315)

Importante reiterar que não somente a pessoa física estava afastada da antiga hipótese de incidência do ICMS-Importação, mas também a pessoa jurídica quando não realizava atividades aduaneiras de caráter mercantil. Assim, o que caracterizava o indivíduo ser ou não contribuinte do imposto estadual não era somente o fato de praticar com habitualidade operações de circulação de mercadorias, mas também a destinação que imputava ao bem importado.

Por conseguinte, para ser sujeito passivo do ICMS-Importação a pessoa física ou jurídica deveria destinar o bem importado a integrar o ciclo comercial nacional, porque, somente assim, estaria realizando operação comercial passível de incidência do ICMS. Logo, pessoas físicas e jurídicas que, por mais que realizassem importações de bens, se não os destinassem a integrar o ciclo comercial brasileiro, não estariam concretizando atos mercantis de importação; e, desse modo, não estariam sendo abrangidas pela responsabilidade tributária prevista na redação originária do art. 155, §2º, IX, alínea “a”.

Para ratificar tal posição, colaciona-se a ementa do Recurso Extraordinário n. 185.789, julgado pelo STF, no qual se qualificou pessoa jurídica como não contribuinte do ICMS-Importação, pois a importação realizada pela entidade civil não seria destinada a uma operação mercantil futura:

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BEM POR SOCIEDADE CIVIL PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR**

---

<sup>6</sup> Nesse mesmo sentido, vide Eduardo Gonzaga Oliveira de Natal (2002, p. 108).

**OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.** 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. **Importação de aparelho de mamografia por sociedade civil, não contribuinte do tributo.** Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. **Inexistência de circulação de mercadoria. Não ocorrência da hipótese de incidência do ICMS.** Recurso extraordinário não conhecido. (RE 185789, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) para Acórdão Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/2000, DJ 19/05/2000) (Grifamos)

Ainda sobre o tema em questão, e ratificando o exposto *supra*, foi editada a Súmula n. 660 do STF que homogeneizou a jurisprudência da Corte Suprema, infligindo que “não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

Contudo, com a nova redação da alínea “a”, do inc. IX, do §2º, do art. 155 da CF (dada pela EC n. 33/2001<sup>7</sup>), passou-se a ter como sujeito passivo desta obrigação tributária qualquer pessoa (física ou jurídica) que realizasse importação de produto estrangeiro, independentemente da destinação alocada a este bem importado, ou da habitualidade com que tal operação fosse concretizada. Isto porque esta nova disposição normativa instituiu que o tributo em tela também incidiria “sobre a entrada de **bem** ou mercadoria importados do exterior **por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto**” (redação dada pela EC n. 33/01 à alínea “a”, do inc. IX, do §2º, do art. 155 da CF) (grifamos). Assim:

É irrefutável que a EC n. 33/2001 eliminou qualquer restrição quanto à sujeição passiva do imposto, no que diz respeito a ser ou não contribuinte do imposto. Isto é, qualquer pessoa física ou jurídica, consoante a nova redação, deve recolher ICMS-Importação. [...] certo é que o ICMS, após a EC n. 33/2001, tem como destinatários, no caso da importação, não só os que praticam atos de comércio, mas toda e qualquer pessoa física ou jurídica que realizar importações. (CHIESA, 2011, p. 34)

[...] para que haja a incidência do ICMS na importação, *basta que o bem entre no país*. Não haveria qualquer requisito relacionado à existência de uma mercadoria, cuja importação esteja sendo promovida por um contribuinte do imposto e em virtude da qual haja a transmissão da propriedade. Todos esses elementos, relativos à própria configuração da hipótese de incidência do ICMS, estariam descartados quando se tratasse de uma operação de importação: *a simples entrada no país seria suficiente para justificar a incidência do ICMS*, já que todo o resto (contribuinte, transmissão da propriedade, habitualidade, finalidade) não importa. (grifos do autor) (PISCITELLI, 2012, p. 52)

<sup>7</sup> Art. 155, §2º, IX, “a”: “a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;”

Em sua redação original, a alínea *a* do art. 155, §2º, IX, da CF, fazia referência apenas à “entrada de mercadoria importada do exterior”, restringindo a tributação às mercadorias importadas no ciclo mercantil. Excluía-se da incidência do ICMS os bens importados por pessoas físicas ou jurídicas para uso próprio, conclusão que era reforçada, no que diz respeito às pessoas físicas, pela atribuição do imposto ao Estado onde estivesse situado o “estabelecimento” do destinatário.

Foi nesse sentido que a jurisprudência se firmou, após certos vacilos, rechaçando a incidência do ICMS sobre as importações efetuadas por pessoas físicas ou jurídicas não comerciantes.

Para superá-la, foi editada a EC 33/01, que sujeitou toda e qualquer importação de bens do exterior ao ICMS, ao prever que o imposto incidiria sobre “a entrada de bem” importado por “pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”. Com essa amplíssima redação, a EC 33/01 alargou substancialmente a competência estadual para a tributação das importações. (VELLOSO, 2012, p. 482)

Ou seja, a EC n. 33/01 instituiu que o ICMS-Importação irá incidir sobre a entrada de qualquer “bem” (não mais somente “mercadorias”), além de que qualquer pessoa física ou jurídica - mesmo que não contribuinte do ICMS ou sem habitualidade na prática de importações mercantis - poderá ser responsável pelo seu recolhimento, não importando a finalidade com que se realize a importação.

Essa alteração acabou ampliando o aspecto subjetivo desse imposto, já que afastou a exclusividade das características mercantis que a antiga redação atribuía ao negócio jurídico de importação. Rechaçou-se a necessidade de a importação adjetivar-se - única e exclusivamente - como um negócio mercantil, passando a autorizar com que qualquer negócio jurídico de importação ensejasse a incidência desse tributo. Por consequência, também proporcionou com que o sujeito passivo dessa tributação fosse qualquer indivíduo, afastando as características essenciais do importador: que fosse comerciante, industrial ou produtor, bem como que realizasse tais operações com habitualidade. Nesse sentido, colaciona-se farta doutrina brasileira que ratifica o exposto:

Desse modo, o legislador, utilizando-se do seu poder constituinte reformador, alterou o Texto Constitucional original incluindo como hipótese de incidência do ICMS o bem importado por pessoa física ou jurídica, ainda que o faça em caráter esporádico, e mesmo sem estar exercendo atividade mercantil, qualquer que seja sua finalidade. Ou seja, inclui no aspecto pessoal, como sujeito passivo de ICMS, pessoas não contribuintes. (ESTEVES, 2002, p.624)

Em segundo lugar, referida emenda determinou que o imposto incidirá mesmo quando o importador, pessoa física ou jurídica, não for “contribuinte habitual”. Portanto, não só comerciante (ou industriais) como também qualquer outra pessoa promotora da importação, passou a ser o sujeito passivo possível da exação. (BOTTALLO, 2003, p. 394)

Da mesma maneira, o sujeito passivo do ICMS, que deveria ser a pessoa que implementasse atos de mercancia, habitualmente – aliás, como, acertadamente, o era antes da EC n. 33/01 – 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 pessoa 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. (BRASIL JÚNIOR; PEREIRA FILHO, 2003, p. 68)

Veja-se que, na hipótese ora tratada, a expressão “mercadoria” é espécie do gênero bens. Entretanto, “mercadoria” é um conceito mais restritivo em relação às possibilidades criadas em face da sua substituição pela expressão “bens importados”, o qual poderá abarcar mais do que “mercadorias”.

Demais disso, para bem cumprir com o objetivo da nova imposição tributária, a EC 33/2001 teve que também ampliar o espectro de alcance do sujeito passivo, estendendo a incidência do ICMS a todas as pessoas jurídicas e físicas que realizem importação de bens. (NATAL, 2010, p.106)

Diante dessa ampliação da sujeição passiva do ICMS-Importação, a conclusão que se teria era de que a Súmula 660 do STF seria reformulada, já que estaria descontextualizada com o ordenamento constitucional. Contudo, assim não se procedera aquele Tribunal. Pelo contrário, em data posterior a edição desse verbete sumular (07.04.2006), o STF, através do Informativo n. 422<sup>8</sup>, ratificou sua redação. Fato ainda mais intrigante é que a Súmula n. 660 foi promulgada originariamente em 09.10.2003, isto é, após a entrada em vigor da EC n. 33/2001 (início da vigência em 11.12.2001).

O que nos parece com esta atitude é que, por mais que o STF não tenha afastado a constitucionalidade das alterações provocadas EC n. 33/2001, quanto à possibilidade de qualquer indivíduo ser sujeito passivo do ICMS-Importação, ao ratificar o enunciado da Súmula 660 – que vai totalmente de encontro a Emenda Constitucional n. 33/01 -, o Tribunal Constitucional transmitiu uma ideia de incerteza jurídica em relação ao tema, isto é, quanto à permissão de tributação, pelo ICMS, de importação praticada por pessoa física ou jurídica que não realize essa operação aduaneira com habitualidade, ou seja, que não se configure como comerciante, produtor ou industrial.

Carrazza (2012b, p. 90-92), em crítica a essa Emenda, defende que tal alteração constitucional, ao possibilitar que os Estados e o Distrito Federal exigissem o ICMS-Importação de qualquer pessoa, mesmo que ela não se enquadrasse como comerciante, industrial, ou produtor; nem realizasse com habitualidade operações mercantis, destruiu o

---

<sup>8</sup> Informativo 422, STF, 07.04.2006: “Informamos que, em razão de o Tribunal, na sessão plenária de 26.11.2003, ter recusado a proposta de alteração da Súmula 660, constante do Adendo nº 7, foi republicado o respectivo enunciado nos Diários da Justiça dos dias 28.3.2006, 29.3.2006 e 30.3.2006, com o teor aprovado na sessão plenária de 24.9.2003: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”. Fica, portanto, substituída, nesses termos, a notícia veiculada pelo Informativo 331 quanto ao referido verbete.”

perfeito entendimento que a antiga doutrina e jurisprudência dos Tribunais Superiores haviam consolidado sobre o caso<sup>9</sup>. Pedimos vênia para transcrever essa reflexão:

A prevalecer a literalidade da “nova” redação (redação dada pela EC n. 33/2001 ao art. 155, §2º, IX, “a”), poderá ser compelida a recolher ICMS, desde que a legislação do Estado-membro (ou do Distrito Federal) assim o determine, **a pessoa física que vier a importar bens para uso próprio, ainda que sem caráter de habitualidade e sem exercer o comércio**. O mesmo podemos dizer da empresa não contribuinte (v.g., prestado de serviços), que importar máquina, equipamento ou insumo, para melhor levar avante suas atividades típicas.

Com esta marota alteração, abateu-se, em pleno voo, jurisprudência que começava a seguir na traça da melhor doutrina. (CARRAZZA, 2012b, p. 90-92) (grifamos)

Crítica ferrenha também realiza Hugo de Brito Machado (2009):

Com a Emenda n. 33, todavia, o ICMS passou a incidir sobre toda e qualquer importação de bens, mesmo que realizada por quem não seja contribuinte habitual deste imposto, vale dizer, mesmo por quem não seja comerciante, industrial ou produtor. A rigor, o que se teve foi a criação de um imposto novo, ao arripio da Constituição, pois seria um imposto de competência residual, reservada à União. É, na verdade, um verdadeiro “monstrengo” dentro do ICMS, cuja natureza mercantil não se pode negar. (MACHADO, 2009, p. 373)

Em razão dessa alteração constitucional, a fim de melhor contextualizar o entendimento jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o Supremo Tribunal Federal fixaram entendimento de que as importações que implicassem na circulação de mercadorias anteriormente à 11.12.2001 (data do início da vigência da EC n. 33/2001), e que fossem realizadas por pessoa física ou jurídica não contribuinte habitual do imposto, não seriam tributadas pelo ICMS-Importação, ao contrário das importações que ocorressem após esta data, sobre as quais incidiria o imposto debatido<sup>10</sup>. *In verbis*, respectivamente:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO REALIZADA APÓS A EC 33/2001. CONTRIBUINTE NÃO HABITUAL. INCIDÊNCIA. ACÓRDÃO RECORRIDO

<sup>9</sup> Sobre o tema, Gustavo da Gama Vital de Oliveira (2010, p. 160), em trabalho sobre as alternativas legislativas que o Congresso Nacional possui para modificar a jurisprudência dominante do STF, elencou oito emendas constitucionais que foram editadas com “o propósito evidente de modificar determinado entendimento jurisprudencial consolidado pelos tribunais”, sendo que, para o autor, a EC nº 33/2001 encontrava-se dentro dessas.

<sup>10</sup> Seguindo essa orientação, também se manifestou o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE BENS PARA USO PRÓPRIO POR EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. NÃO-INCIDÊNCIA. Nos termos da Súmula nº 660 do STF, tratando-se de operação de importação de bem para uso próprio, por pessoa jurídica (no caso, sociedade civil prestadora de serviços médicos) não-contribuinte habitual do imposto, **não há incidência do ICMS no período anterior à EC nº 33/2001**, como na hipótese vertente. Exegese do art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF/88. APELO DESPROVIDO. (Apelação Cível Nº 70012835674, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator Des. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, Julgado em 09/11/2005) (grifamos)

QUE SE ENCONTRA EM CONSONÂNCIA COM A ORIENTAÇÃO DA 1A. SEÇÃO DESTE STJ. AGRAVO REGIMENTAL DA SERDIL SERVIÇO ESPECIALIZADO EM RADIODIAGNOSTICO LTDA. DESPROVIDO. 1. A Primeira Seção desta Corte tem entendido que, **após a alteração promovida pela EC 33/2001, há incidência do ICMS sobre as importações de bens e mercadorias, por pessoas físicas ou jurídicas, ainda que não seja contribuinte habitual, independentemente da finalidade dessa aquisição.** 2. Agravo Regimental desprovido. (AgRg no AREsp 166.757/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2012, DJe 29/06/2012) (grifamos)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SÚMULA STF 660. FUNDAMENTO DA DECISÃO AGRAVADA INATACADO. SÚMULA STF 287. 1. O Supremo Tribunal Federal possui o entendimento consolidado no sentido de que **não incide ICMS sobre importações realizadas por bens destinados ao consumo e ao ativo fixo, realizadas por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte habitual do referido imposto, antes da promulgação da Emenda Constitucional 33/2001. Incidência da Súmula STF 660.** 2. A parte agravante, nas razões do agravo regimental, não se insurgiu contra os fundamentos da decisão agravada. Incidência da Súmula STF 287. 3. Possibilidade, no caso, de se aferir a tempestividade do recurso extraordinário. Inocorrência do óbice contido na Súmula STF 288. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (AI 674396 AgR, Relator Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 29/03/2011, DJe 26/04/2011) (grifamos)

Ainda sobre o tema, importante destacar que, embora haja decisão no RE n. 594.996, analisado sob a ótica da Repercussão Geral, referindo ser constitucional a incidência de ICMS sobre as operações de importação por não contribuinte, após a vigência da EC n. 33/2001, tal julgamento não analisou a constitucionalidade das alterações perpetradas pela Emenda em tela. Restringiu-se apenas em afirmar que após a vigência da EC n. 33/01, possibilitou-se a cobrança de ICMS sobre as operações de importação de bens realizadas por qualquer pessoa, não importando se essa se qualifica como contribuinte habitual ou não dessa exação (isto é, se é produtor, comerciante, ou industriário). Ora, aqui não se impugna que após a EC n. 33/01 se possibilitou a exação do ICMS-Importação aos importadores não contribuintes habituais desse imposto. Pelo contrário, se ratifica essa exigência fiscal. O que se discute neste trabalho, é se tal alteração não violou a ordem constitucional vigente, razão que não foi analisada nesse Recurso Extraordinário.

Além disso, esse recurso foi julgado monocraticamente pelo Ministro Relator Luiz Fux, estando pendente de julgamento, até a presente data (03.12.2014), pelo Colegiado daquele Tribunal, recurso de Agravo Regimental. Desse modo, tendo em vista (a) a inexistência de coisa julgada; (b) a ausência de manifestação sobre o tema pelo Colegiado (fato esse que poderá ensejar a alteração do julgamento); bem como (c) a carência de análise da constitucionalidade das alterações provocadas pela EC n. 33/01 na redação do art. 155, §2º,



IX, alínea “a”, da CF, este trabalho não se deterá em esmiuçar as razões dessa decisão monocrática, sob pena de tornar-se inócua a argumentação aqui exposta futuramente.

Por fim, cumpre explicitar que, muitas vezes, o destinatário final da mercadoria objeto da operação relativa à circulação de mercadorias não é o indivíduo que pratica a importação; não sendo, portanto, o responsável tributário. Hoje, existem empresas que têm como objetivo principal de suas atividades a prática desse ato aduaneiro. Assim, quem acaba procedendo com a importação do bem objeto da operação mercantil (destinatário jurídico; importador) é quem se responsabiliza pelo recolhimento do ICMS-Importação. Nesse sentido, dispõe o art. 4º, inc. I da Lei Complementar n. 87/1996 (LC n. 87/96):

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

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

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

Destarte, somado o exposto acima com o referido sobre o aspecto material do ICMS-Importação, verificamos que, em razão da EC n. 33/01, será sujeito passivo deste tributo estadual toda e qualquer pessoa física ou jurídica que realize a importação de bem estrangeiro – isto é, que imponha sua circulação-, não importando se este sujeito passivo pratique essa atividade com habitualidade, ou em volume suficiente para disso pressupormos; ou se ainda irá (ou não) destinar o bem importado ao ciclo comercial brasileiro<sup>11</sup>; acarretando, desse modo, no alargamento do aspecto pessoal na hipótese de incidência do ICMS incidente sobre as importações.

### **2.3 Aspecto Temporal**

Este aspecto trará, na hipótese de incidência, os elementos imprescindíveis para caracterizar, quanto às circunstâncias temporais, o fato imponible.

Como bem leciona Geraldo Ataliba (2012), “a função do aspecto temporal diz respeito à indicação – necessariamente contida na hipótese de incidência – do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (e, pois, nascida a obrigação tributária)” (ATALIBA, 2012, p. 94).

---

<sup>11</sup> Em outras palavras, não importará a finalidade que se dará ao bem importado.

No caso do ICMS-Importação, a EC n. 33/10 não alterou este aspecto de incidência, já que o mesmo está delimitado pela Lei Complementar n. 87/96 que, em seu art. 12, inc. IX, considera ocorrido o fato gerador do tributo com o desembaraço aduaneiro. *In verbis*:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:  
[...]  
IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

Entretanto, em que pese à ausência de modificação do aspecto analisado, cumpre aqui destacarmos, pelo simples amor ao debate, entendimento diverso acerca do momento de concretização da hipótese de incidência do tributo em questão.

Como bem esboçado *supra*, o aspecto temporal deve informar o exato momento em que se reputará consumado o fato jurídico tributário (isto é, quando realizado o comportamento previsto no aspecto material), que, no presente caso, deverá ser o átimo em que é exaurida a hipótese de incidência do ICMS-Importação, não devendo, via de regra, antecipar esse instante. Sobre o tema em questão, comenta Luiz Henrique Guimarães Hohmann (2013):

Muito embora tenha o legislador certa liberdade de eleição do critério temporal, por exigência constitucional, não pode determinar a consumação do fato jurídico tributário, e, portanto, o nascimento da relação jurídica tributária, **em momento anterior ao da ocorrência do comportamento do critério material, sob pena de quebrar totalmente a lógica do Sistema Constitucional.** (HOHMANN, 2013, p. 87-88) (grifamos)

À vista disso, temos que, ao tributar a importação no momento do desembaraço aduaneiro, estar-se-á adiantando a exação do tributo em questão, desconectando-o de seu critério material, pois, em nosso entendimento, o fato gerador do ICMS-Importação ocorrerá quando houver a entrada do bem importado, objeto da operação mercantil, no estabelecimento do importador (SALOMÃO; 2001. p. 76-79; CARRAZZA, 2012b, p. 77; HOHMANN, 2013, p. 155-160), sendo que essa entrada poderá ser tanto física (CARRAZZA, 2012b, p. 77) quanto jurídica (SALOMÃO, 2001, p. 80; HOHMANN, 2013, p. 155-160)<sup>12</sup>.

Tal fato ocorre porque, no caso do ICMS-Importação, por mais que se trate de espécie de ICMS diversa do gênero previsto no art. 155, inc. II, da CF, a importação sobre a qual

<sup>12</sup> Sobre o tema, leciona Luiz Henrique Guimarães Hohmann (2013): “Como é comum na prática comercial, os bens importados podem nem mesmo ser remetidos fisicamente para o estabelecimento do importador, sendo enviados diretamente da repartição aduaneira para adquirente situado em local diverso, a título, por exemplo, de revenda mercantil. **Esse fato não irá desqualificar a entrada do bem importado no estabelecimento do importador, que, a despeito de não ter sido física, revestiu-se de juridicidade.**” (HOHMANN, 2013, p. 158) (grifamos)

incidirá este imposto não poderá ser despida de seu caráter mercantil. Portanto, a alínea “a”, do inc. IX, do §2º do art. 155 da CF deve ser interpretada conjuntamente como o inc. II deste dispositivo constitucional. Disto, impõe-se que a importação há de ser “relativa à circulação de mercadorias” para ser tributada pelo ICMS.

Por “circulação”, entendemos que o constituinte originário referiu-se não somente a circulação física do bem objeto da importação, mas também a circulação jurídica. Quanto a essa, explicita Roque Antonio Carrazza (2011):

Esclareça-se que tal circulação há de ser jurídica (e não meramente física). Ora, a circulação jurídica pressupõe a transferência evidente de uma pessoa a outra e pelos meios adequados, da titularidade da mercadoria, vale dizer, dos poderes jurídicos de disponibilidade sobre ela. Sem tal mudança não há falar em tributação válida por meio ICMS. (CARRAZZA, 2011, p. 717)

Portanto, a circulação da mercadoria somente ocorrerá quando houver a transferência da propriedade do bem objeto da importação (poderes jurídicos de disponibilidade sobre ela), a qual somente ocorrerá com a entrada da mercadoria importada no estabelecimento do sujeito responsável pela importação. Apenas neste momento teremos a efetiva circulação do produto estrangeiro. Mas, mais do que isso. Neste átimo, também se concretizará a efetiva introdução da mercadoria no ciclo comercial brasileiro, já que, ao ingressar no estabelecimento do importador, a produto adquirido será revendido, integrará o seu ativo fixo, ou ainda, será consumido no seu ciclo produtivo. Portanto, no momento da entrada do bem importado é que a operação estará perfectibilizada, isto é, neste instante em que se corporificará o fato gerador do ICMS-Importação.

Ainda, o que se percebe na análise da LC n. 87/96, com exceção do seu art. 12, IX , é que a própria Lei, em outras passagens, indica que o momento de incidência do ICMS-Importação é a entrada do objeto importado no estabelecimento do contribuinte; atestando, assim, “que tem pleno conhecimento de que apenas ele, face ao caráter mercantil que estas importações exigem, pode ser o critério temporal desta hipótese tributária” (SALOMÃO, 2001, p. 77). Tal conclusão pode ser ratificada através do art. 11, I, “d”<sup>13</sup>, dessa Lei Complementar, pois determina que esse imposto estadual de importação somente poderá ser cobrado pelo Estado em que estiver localizado o estabelecimento “onde ocorrer a **entrada**

<sup>13</sup> “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

[...]

d) importado do exterior, o **do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;**” (grifamos)

**física**” (grifamos) da mercadoria importada; ou, pelo seu art. 20, *caput*<sup>14</sup>, que somente possibilita o creditamento do ICMS adimplido nas operações anteriores, quando ocorrer a “entrada de mercadoria, **real ou simbólica**, no estabelecimento” (grifamos).

Assim, determinar seu aspecto temporal no desembaraço aduaneiro é impor a tributação da entrada da mercadoria/bem em território nacional e não da sua integração ao ciclo mercantil brasileiro; antecipando, desta forma, o seu momento de exação. Sobre o tema, assim leciona a doutrina:

A inconstitucionalidade decorre do fato desta lei [Lei Complementar n. 87/96] dispor que o momento em que se considerará ocorrido o fato jurídico da importação será o “desembaraço aduaneiro”.

Ora, ao estabelecer este momento, a referida Lei Complementar ignorou, por completo, o critério material do tributo sob exame que, como sabemos, consiste na importação de produtos para a introdução dos mesmos no círculo econômico, quer como mercadorias quer como bens destinados ao consumo ou ativo fixo. Ou seja, a índole comercial é o complemento do verbo que caracteriza o núcleo do critério material.

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

Logo, pretender exigir este imposto no desembaraço aduaneiro equivale a cobrar tributo antes da materialização do fato passível de tributação, situação inadmissível em nosso ordenamento jurídico. (SALOMÃO, 2001, p. 77)

De fato, ao lume do que já escrevemos, podemos avançar o raciocínio afirmando que o critério temporal (momento em que se considera ocorrido o fato imponible) do ICMS em discussão, longe de ser a entrada física no território brasileiro, das mercadorias ou bens, **é sua efetiva entrada no estabelecimento destinatário.**

**Somos tão incisivos porque só com a efetiva entrada, no estabelecimento destinatário, das mercadorias ou bens importados é que eles terão ingressado no mercado brasileiro, respectivamente para fins de revenda e para consumo ou ativo fixo.** (CARRAZZA, 2012b, p. 76) (grifamos)

De fato, tanto a redação originária quanto a atual do dispositivo constitucional em tela consignam que o ICMS-Importação incide sobre a “entrada” de mercadorias ou bens provenientes do exterior, cabendo o imposto ao Estado em que estiver situado o estabelecimento, ou o domicílio, do destinatário dos bens, vale dizer do importador. Obviamente, como já explicitado acima, a “entrada” em referência não é a hipótese de incidência do imposto, mas sim o seu critério temporal, e se refere ao átimo da entrada jurídica do bem importado no estabelecimento, ou no domicílio, do importador – haja vista ser ele o destinatário do bem importado.

[...]

Por esse prisma, não há como admitir o nascimento da relação jurídica tributária no átimo do desembaraço aduaneiro, eis que se trata de momento anterior àquele fixado de maneira expressa pelo Texto Magno, como sendo o critério temporal possível do

<sup>14</sup> “Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado **a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento**, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.” (grifamos)

ICMS-Importação – vale dizer, o instante da entrada jurídica dos bens provenientes do exterior no estabelecimento, ou no domicílio, do importador. (HOHMANN, 2013, p. 155-156)

Destarte, no caso do ICMS-Importação, por ser um negócio jurídico que se inicia no exterior e finaliza-se em solo brasileiro, sua perfectibilização somente ocorrerá com a entrada do bem importado no estabelecimento do contribuinte, pois, nesse momento, obteremos o ingresso do bem no ciclo mercantil nacional.

Exigir esse tributo no desembaraço aduaneiro é antecipar sua exação em relação ao seu critério material. Nesse sentido, também comunga José Eduardo Soares de Melo (2012):

Assim, revela-se injurídica a regra estabelecendo que o “importador só poderá desembaraçar as mercadorias e bens importados após o recolhimento do ICMS” (IN-SRF-27, de 25.4.94), porque este simples ato de importar não é representativo do aspecto temporal da hipótese de incidência do ICMS. O momento da positivação do fato tributário era representado pelo efetivo recebimento das mercadorias ou bens importados, quando de sua “entrada no estabelecimento do contribuinte”. (MELO, 2012, p. 119)

Reforçando o exposto *supra*, o Supremo Tribunal Federal chegou, inclusive, a disciplinar a Súmula n. 577 a qual dispõe que “na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre **no momento de sua entrada no estabelecimento do importador**” (grifamos).

Contudo, com o advento da Constituição Federal de 1998, bem como, com a LC n. 87/96, o Supremo Tribunal Federal reformulou seu entendimento, editando novo entendimento sumular (Súmula n. 661<sup>15</sup>), fixando que o momento no qual se poderia exigir do contribuinte o ICMS-Importação seria no desembaraço aduaneiro<sup>16</sup>. Nesse sentido:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PROCESSO CIVIL. PREQUESTIONAMENTO. MENÇÃO EXPRESSA AO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL NA DECISÃO RECORRIDA. DESNECESSIDADE. TRIBUTÁRIO. **ICMS EM OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. COBRANÇA DO TRIBUTO POR OCASIÃO DO**

<sup>15</sup> Súmula 661 do STF: “Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.”

<sup>16</sup> Tal aspecto vem disciplinado no art. 12, inc. IX, da Lei Complementar 87/96:

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

[...]

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

[...]

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.”

**DESEMBARAÇO ADUANEIRO. LEGITIMIDADE. SÚMULA 661 DO STF. AGRAVO IMPROVIDO. I – A exigência do prequestionamento não impõe que a decisão recorrida mencione expressamente o dispositivo constitucional indicado como violado no recurso extraordinário. Basta, para a configuração do requisito, o enfrentamento da questão pelo juízo de origem. II – Nos termos da Súmula 661 do STF, na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro. III - Agravo regimental improvido. (RE 585028 AgR, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 03/05/2011, DJe 18/05/2011) (grifamos)**

**AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INDEFERIMENTO DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. IMPOSSIBILIDADE DO REEXAME DE PROVAS: INCIDÊNCIA DA SÚMULA 279 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. MERCADORIAS IMPORTADAS. FATO GERADOR: DESEMBARAÇO ADUANEIRO. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (AI 741811 AgR, Relator Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 15/09/2009, DJe 08/10/2009) (grifamos)**

Não obstante a posição adotada pelo STF, com a devida vênia, divergimos desse entendimento atual, pois não será no desembaraço aduaneiro o momento de incidência do ICMS-Importação. Neste átimo, não há a entrada da mercadoria no estabelecimento do importador, e muito menos o ingresso do produto no ciclo comercial brasileiro.

O desembaraço aduaneiro não representa a incorporação da mercadoria/bem importado no ciclo mercantil nacional, ele apenas configura-se como um simples ato administrativo de polícia a fim de verificar a possibilidade de ingresso da mercadoria estrangeira em território brasileiro, para, somente após esse ato administrativo, a mercadoria ser entregue ao importador. Assim, reitera-se, mais uma vez, que o desembaraço aduaneiro não pode ser entendido como o aspecto temporal da hipótese de incidência do ICMS-Importação.

Dessa posição, não destoam os ensinamentos de Luiz Henrique Guimarães Hohmann (2013):

Dito isso, note-se que o desembaraço aduaneiro não tem a virtude de transferir, de fato, os produtos vindos do exterior ao importador, sendo um mero ato administrativo dirigido à liberação de tais bens, para posterior entrega ao importador. Nos dizeres de Hugo de Brito Machado, “(...) desembaraço aduaneiro é o ato posterior à conferência aduaneira dos bens importados e imediatamente anterior à entrega destas ao importador. Há, aliás, no Regulamento Aduaneiro 17, definição explícita, segundo a qual o desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador (sic)”.

<sup>17</sup> Sobre o tema, importante destacar a redação do art. 482 do Decreto 4.543 (Regulamento Aduaneiro): “Art. 482. Despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro.”

[...]

[...] Em outras palavras, trata-se de um ato de polícia que permite a entrada do bem importado no território nacional, para que o mesmo, em momento posterior, possa ser entregue ao importador. (HOHMANN, 2013, p. 156)

Ultima o Emérito Doutrinador, comungando da tese aqui esboçada:

Conclui-se, portanto, que o desembaraço aduaneiro não representa o ato de entrega do bem importado ao importador. Este ocorre em momento imediatamente posterior àquele. O desembaraço, ao contrário, constitui tão somente uma autorização para entrada do bem proveniente do exterior ao território nacional, motivo pelo qual não pode representar o critério temporal da hipótese de incidência do ICMS-importação. (HOHMANN, 2013, p. 158)

Por isso, entender que o momento de recolhimento do ICMS-Importação é no despacho aduaneiro seria antecipar a exigência do tributo à ocorrência de seu aspecto material: a incorporação do bem no ciclo comercial brasileiro.

Contudo, embora sustentemos que o momento de incidência do ICMS-Importação dá-se quando a mercadoria importada adentra no estabelecimento do importador, a Fazenda Pública - embasada no art. 12, inc. IX da Lei Complementar n. 87/96, e na jurisprudência do STF - exige o adimplemento deste imposto no desembaraço aduaneiro; anterior, portanto, ao seu fato imponível. Todavia, isso ocorre, na ótica de CARRAZA (2012b, p. 80), apenas para evitar sua sonegação fiscal, não significando a subversão de preceitos constitucionais, que determinam que o ICMS sobre as importações seja devido após a introdução da mercadoria no ciclo econômico.

Por fim, em que pese à argumentação acima exposta, para os fins do presente trabalho, teremos como aspecto temporal do ICMS-Importação o desembaraço aduaneiro, o qual não sofreu modificações com a entrada em vigor da EC n. 33/01.

## **2.4 Aspecto Espacial**

Passemos à análise do último aspecto da hipótese de incidência do ICMS-Importação: o aspecto espacial.

Este aspecto está relacionado ao âmbito territorial no qual ocorrerá o fato imponível à hipótese de incidência tributária, isto é, deve-se “estabelecer onde deve ocorrer a conduta humana descrita no aspecto material para que a descrição do fato tributável esteja completa, possibilitando a verificação de pertinência do fato social à classe de fatos descrita na norma” (HILÚ NETO, 2003, p. 49).

Nesse item, do mesmo modo que quanto ao aspecto temporal, a EC n. 33/01 não acarretou mudanças na sua interpretação, uma vez que tanto a redação original do art. 155, §2º, IX, “a” da CF, como a atual, impõem que o aspecto territorial será a delimitação geográfica do Estado onde estiver situado as instalações do responsável pela importação. Desse modo, passa-se a melhor delimitar este elemento.

Por se tratar o ICMS de um imposto estadual, a materialidade deste tributo deverá ocorrer dentro do Estado no qual ocorra a entrada da mercadoria estrangeira. Melhor dizendo, a concretização da importação relativa a uma operação de circulação de mercadoria ou de bens dar-se-á no Estado em que o importador possui estabelecimento/domicílio, pois será nesse local em que ele receberá a mercadoria/bem importado (seja física ou juridicamente); perfectibilizando-se, portanto (como já esboçado em capítulo próprio), a materialidade do imposto. Tal posicionamento é ratificado pela parte final da redação atual do art. 155, §2º, IX, “a” da CF, que prevê que o tributo será devido “ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”<sup>18</sup>.

Ainda que se defenda que o fato gerador do ICMS ocorra com o desembaraço aduaneiro, o que poderá impor que este fato concretize-se em Estado totalmente diverso do Ente Federado onde está localizado o estabelecimento/domicílio do importador, é pacífico o entendimento doutrinário de que o Estado responsável pela cobrança do ICMS será aquele onde estiver localizado o estabelecimento do sujeito responsável pela importação (destinatário jurídico; importador); determinado, assim, que a delimitação territorial deste Ente seja o aspecto espacial do tributo<sup>19</sup>. Isto porque, conforme lecionam Marcelo Viana Salomão (2001, p. 76) e Luiz Henrique Guimarães Hohmann (2013, p. 160), embora o art. 11, I, alínea “d”, da Lei Complementar n. 87/96<sup>20</sup>, imponha que o local em que ocorreu a operação seja o

<sup>18</sup> Nesse mesmo sentido impõe a redação originária do art. 155, §2º, IX, “a” da CF: “[...] cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço”.

<sup>19</sup> “Cremos que o ICMS é devido à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o estabelecimento do importador.

Pouco importa se o desembaraço aduaneiro deu-se noutro Estado. O desembaraço aduaneiro, no caso, é apenas um meio através do qual a importação se deu. O que a Constituição manda considerar para fins de tributação por via de ICMS é a localização do estabelecimento que promoveu a importação do bem.” (CARRAZZA, 2012b, p. 74)

“Certamente o ICMS não incide sobre a mera entrada de bem no país, e não se torna devido pela simples liberação aduaneira, sendo correto que a titularidade do imposto (sujeito ativo da relação jurídico-fiscal) não cabe singelamente ao Estado onde ocorreu o mero ato físico do desembaraço aduaneiro, mas ao Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo, isto é, aquele que juridicamente promoveu o ingresso dos bens estrangeiros no país, e para onde se destinam.” (MELO, 2012, p. 125)

<sup>20</sup> Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

[...]

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



estabelecimento no qual se procedeu a entrada física da mercadoria, esses autores defendem que o delimitador do aspecto espacial não será somente o local no qual adveio a entrada física da mercadoria, mas também a entrada jurídica do bem importado<sup>21</sup>. Dessa forma, o sujeito responsável pela promoção da importação da mercadoria/bem, mesmo que esse produto jamais tenha ingressado em seu estabelecimento/domicílio, será reportado como contribuinte do tributo estadual, e, conseqüentemente, o Estado onde se localize suas instalações será a delimitação territorial em que terá ocorrido a hipótese de incidência do ICMS aduaneiro.

Nessa mesma linha argumentativa, o Supremo Tribunal Federal, ao impor que o sujeito ativo do ICMS-Importação será o Estado onde estiver localizado o estabelecimento do sujeito responsável pela importação, também determinou, ainda que indiretamente, que será nesse Estado onde se dará a ocorrência do fato imponible ao tributo estadual; o que, por consequência, enseja que o território desse Ente Federado seja o aspecto espacial do ICMS. *In verbis*:

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONVERTIDOS EM AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ESTADO ONDE SITUADO O ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. PRECEDENTES. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL. 1. O Sujeito ativo do ICMS é o estado-membro em que localizado o domicílio ou o estabelecimento onde efetivamente se der a mercância da mercadoria importada, independentemente de onde ocorra o desembaraço aduaneiro. Precedentes: ARE n. 642.416-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe 17.08.2011; AI n. 642.416-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 1º/02/2011 e RE n. 555.654, Segunda Turma, Relator o Ministro Ayres Britto, DJe de 16/12/2011. 2. A súmula 279/STF dispõe, verbis: Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. 3. É que o recurso extraordinário não se presta ao exame de questões que demandam revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, adstringindo-se à análise da violação direta da ordem constitucional. 4. Nego provimento ao agravo regimental. (RE 611576 ED, Relator Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013, DJe-044) (grifamos)**

**Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. 2. Tributário. ICMS. Importação. 3. Sujeito ativo. estado-membro em que localizado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria importada, independentemente de onde ocorra o desembaraço aduaneiro. 4. Incidência da Súmula 279. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 642416 AgR, Relator Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 28/06/2011, DJe 16/08/2011) (grifamos)**

**AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR. PRECEDENTES. “IMPORTAÇÃO INDIRETA”. SÚMULA 279/STF. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado**

<sup>21</sup> Este também é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, consoante atestam as jurisprudências colacionadas no presente trabalho.

**onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Magna Carta de 1988), pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso.** 2. Incidência da Súmula 279/STF. 3. Agravo regimental desprovido.(RE 555654 AgR, Relator Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, julgado em 08/11/2011, DJe 15/12/2011) (grifamos)

Por fim, como referido *supra*, a EC n. 33/01 não trouxe modificações ao aspecto espacial do ICMS-Importação, pois esse continuou sendo o Estado onde estiver localizado o estabelecimento da pessoa responsável pela importação, porque, nesse espaço territorial, ocorrerá a entrada física ou jurídica do bem importado. A única diferença imposta pela Emenda estudada é que, quando se tratar de pessoa física que importe esse bem, será competente o Estado onde se localize, não o seu estabelecimento, mas o seu domicílio. Tal acréscimo em nada alterou a *ratio* desse elemento, uma vez que o aspecto espacial continuará sendo o local onde estiver fixado o responsável pela importação.

Logo, ter-se-á como aspecto espacial do ICMS-Importação o local onde se localize o estabelecimento ou domicílio do sujeito responsável pela importação, mesmo que os bens estrangeiros não tenham ingressado nele fisicamente.

## 2.5 Conclusões

Portanto, após a análise dos aspetos formadores da hipótese de incidência do ICMS-Importação, bem como das modificações acarretadas pela EC n. 33/01; podemos, assim, resumir:

- a) **aspecto material:** a EC n. 33/01 proporcionou um alargamento desse aspecto, pois, antes da entrada em vigor dessa medida, o ICMS-Importação somente era exigido daquelas operações que importassem bens destinados exclusivamente à mercancia, ou seja, ao comércio, ao consumo do próprio importador (como insumos, ou como matéria-prima), ou para integrar o seu ativo fixo, pois, assim, estariam integrando o ciclo comercial brasileiro. Porém, após essa Emenda, este tributo passou a ser exigido sobre qualquer operação de importação de bens, não importando se esses fossem ou não destinados à seara mercantil;
- b) **aspecto pessoal:** quanto ao sujeito ativo, não houve alteração em razão da EC n. 33/01, uma vez que permaneceu integrando esse polo o Estado no qual se localize o estabelecimento/domicílio da pessoa responsável pela importação.

Entretanto, quanto ao polo passivo, antes da vigência da Emenda, somente seria responsável pelo recolhimento do imposto a pessoa física ou jurídica que fosse contribuinte do tributo, ou seja, que realizasse com habitualidade atividade comercial (comerciantes, produtores, ou industriários). Todavia, com a entrada em vigor da alteração constitucional, passou a ser sujeito passivo da obrigação tributária qualquer pessoa física ou jurídica que realize alguma importação de bem produzido no exterior, sendo irrelevante se realizasse esta atividade com habitualidade, ou se caracterizasse como comerciante, produtor, ou industriário;

- c) **aspecto temporal:** a Emenda estudada não acarretou modificações nesse aspecto, permanecendo como momento de ocorrência do fato gerador o desembaraço aduaneiro;
  
- d) **aspecto espacial:** do mesmo modo que no elemento anterior, a alteração da redação do art. 155, §2º, IX, “a” da CF não promoveu modificação no critério territorial da hipótese de incidência do ICMS-Importação, pois será o local onde se localiza o estabelecimento ou domicílio da pessoa responsável pela importação, mesmo que os bens importados não tenham ingressado naquele ambiente fisicamente.

Explicitada a hipótese tributária do ICMS-Importação, bem como as consequências provocadas pela EC n. 33/01 em sua hipótese de incidência, passemos, então, à análise dessas alterações a fim de verificar se elas proporcionaram, na operação de importação de bens produzidos no exterior, a inconstitucionalidade da referida Emenda em razão *(i)* da ocorrência de bitributação entre o ICMS-Importação e o Imposto sobre Importação, *(ii)* bem como da permissão de cumulatividade do imposto estadual.

### 3 BITRIBUTAÇÃO

Dentre as múltiplas incumbências do Estado encontra-se a tributação, que consiste, singelamente, na atividade estatal de instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos. Contudo, para que esse poder de tributar não se torne ilimitado, ao ponto de caracterizar-se como despótico, ele será delimitado pela Constituição Federal através das competências tributárias (mas não somente por essas). Nesse sentido, lecionada Hugo de Brito Machado (2009):

A atribuição de competência para instituir impostos constitui uma forma de limitação do poder de tributar, na medida em que, ao determinar quais são os impostos que podem ser criados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, a Constituição delimita o campo fático que pode servir de suporte a esses impostos. (MACHADO, 2009, p. 293)

Regina Helena Costa (2013, p. 62) define competência tributária como a “aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CF), indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência”. Diante disso, verifica-se que essa competência possui algumas características inerentes ao seu conceito, como a “privatividade” ou a “exclusividade” na competência de tributar (CARRAZZA, 2012a, p. 582). Este atributo impõe que:

[...] as pessoas políticas possuem faixas tributárias privativas; assim, a competência outorgada a um ente político priva ou exclui os demais da mesma atribuição. Tal afirmativa vale, inclusive, para os tributos vinculados a uma atuação estatal, uma vez que, em relação a eles, o exercício da competência tributária depende do prévio exercício da competência administrativa – prestação do serviço público ou exercício do poder de polícia, ou, ainda, realização da obra pública de que decorra valorização imobiliária, nos termos do art. 145, II e III, CR -, **não havendo falar-se, portanto, em competência concorrente, na medida em que apenas uma única pessoa está legitimada a exigir o tributo correspondente ao caso concreto;** (COSTA, 2013, p. 62) (grifamos)

Assim, podemos afirmar que a “privatividade”, ou “exclusividade”, encerra um comando duplo na competência tributária brasileira, pois, “ao mesmo tempo em que a competência serve para investir uma pessoa política de autoridade para criar tributo, implica na proibição para que as demais pessoas políticas o instituem” (CÔNSOLI, 2010, p. 87).

No presente trabalho, a exclusividade de competência para instituir determinado tributo é de suma importância, pois a Constituição de 1988, diversamente das constituições prévias, não vedou explicitamente a bitributação, mas implicitamente, pois, ao delimitar detalhadamente as competências da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios,

indicando quais impostos cada ente federado poderá instituir e exacionar; proibiu, conseqüentemente, com que uma pessoa política interfira na competência de tributar de outra.

Desse modo, podemos afirmar que ocorrerá a bitributação quando um mesmo fato jurídico for tributado por mais de uma pessoa política, cuja prática, em razão da exclusividade da competência tributária, é vedada pelo nosso ordenamento constitucional. Sobre o tema, colaciona-se entendimento doutrinário:

Em sentido genérico, a expressão “bitributação” significa a dupla incidência de tributos onerando a mesma situação legalmente considerada hábil a dar nascimento à obrigação tributária. (LIMA, 1973, p. 129)

Ela ocorre (a bitributação) quando uma mesma situação jurídica, ato jurídico, fato jurídico ou conjunto de fatos jurídicos, venham a ser onerados por mais de um tributo instituído por distintas pessoas jurídicas de direito público interno. (MOTA, 2012, p. 322)

A bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico. (COSTA, 2013, p. 69)

O termo bitributação designa a tributação instituída por dois entes políticos sobre o mesmo fato gerador. Ocorre bitributação, por exemplo, quando tanto lei do Estado como lei do Município consideram a prestação de determinado serviço como gerador da obrigação de pagar imposto que tenham instituído (por exemplo, ICMS e ISS). A bitributação sempre envolve um conflito de competências, ao menos aparente.

[...]

Inexiste uma garantia constitucional genérica contra a bitributação e o *bis in idem*, de modo que não decorre automaticamente da identificação do fenômeno a conclusão pela sua inconstitucionalidade.

Mas há várias restrições a tais figuras que se pode extrair expressa ou implicitamente da Constituição.

A constituição vedou expressamente a bitributação e o *bis in idem* relativamente aos impostos, ao estabelecer competências tributárias privativas em favor de cada ente político e determinar que eventual exercício de competência residual pela União se desse sobre fato gerador e base de cálculo distintos dos atinentes às bases econômicas já previstas no texto constitucional (art. 154, I). (PAULSEN, 2013, p. 62-63)

Contudo, não há que se olvidar a desnecessidade de que a dupla tributação sobre um mesmo fato jurídico ocorra ao mesmo tempo. Consoante leciona José Eduardo Soares de Melo (2003), a bitributação se verificará quando:

“[...] um único fato isolado, por si mesmo, tiver como consequência jurídica tributária a possibilidade de criar duas ou mais obrigações tributárias, **não importando que estas venham a formalizar-se com lançamentos em momentos distintos.**” (MELO, 2003, p. 143) (grifamos)

Ainda, a fim de melhor elucidar seu pensamento, o doutrinador exemplifica:

Cabe como exemplo a riqueza produzida no Brasil que pode sofrer a tributação aqui e em Portugal, para onde foi remetida. Embora esta tributação se consuma em momentos diversos, temos o mesmo fato (a renda produzida), sendo tributado duas vezes. (MELO, 2003, p. 143)

Diante disso, a fim de verificarmos se, em razão das modificações constitucionais impostas pela EC n. 33/01, ocorre o fenômeno da bitributação entre ICMS-Importação e o Imposto sobre Importação, urge a comparação entre as hipóteses de incidência desses impostos, pois, somente desse modo, poderemos averiguar se, sobre um mesmo fato jurídico, existe a incidência de dois tributos diversos, cujas competências de exação pertencem a sujeitos ativos também distintos.

Analisaremos, então, a hipótese de incidência do Imposto sobre Importação, comparando-a com a hipótese de incidência do ICMS-Importação previamente estudada.

## 4 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO E SUA COMPARAÇÃO COM A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS-IMPORTAÇÃO

Neste capítulo, exploraremos os aspectos formadores da hipótese de incidência do Imposto sobre Importação, a fim de os compararmos com os elementos já explorados do ICMS-Importação. Assim, ao final, poderemos constatar se, em razão das modificações introduzidas pela EC n. 33/01, ocorreu uma sobreposição dos aspectos que constituem ambos os tributos; produzindo, desse modo, o fenômeno da bitributação em relação à importação, por pessoa física ou jurídica, de bens produzidos no exterior.

### 4.1 Aspecto Material

O Imposto sobre Importação encontra-se previsto no art. 153, inc. I da Constituição Federal, o qual impõe:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
I - importação de produtos estrangeiros;  
[...]

Importante destacar que o núcleo deste aspecto material é o verbo “importar”, e quando esta ação for praticada por sujeito passivo, desde que, é claro, preenchidos os demais aspectos da hipótese de incidência do tributo aduaneiro, será passível de exação pelo sujeito ativo competente. Sobre o núcleo material deste imposto, socorrendo-se da lição de De Plácido e Silva, leciona Miguel Hilú Neto (2003):

Derivado de *importar*, do latim *importare* (trazer para), o que significa, pois, ação de *trazer para dentro*, é empregado na terminologia jurídica e comercial para significar a *introdução* de mercadorias, trazidas por mar, por terra ou por ar, de um país estrangeiro para o território nacional. (SILVA *apud* HILÚ NETO, 2003, p. 65-66) (destaques do autor)

Nesses termos, será tributada pela União a entrada, em território nacional, de bem produzido no exterior. Porém, aqui, ressalta-se que não será a mera entrada passageira de produto estrangeiro no Brasil que sofrerá a incidência desse imposto federal, mas a incorporação do bem à economia nacional (VELLOSO, 2012, p. 364). Ou seja, o item importado deverá ingressar em território nacional com fins de permanência. Ausente essa característica, o produto adentrará no território nacional com status de “admissão temporária”;

sendo isento, portanto, dessa exigência tributária. Nesse sentido, explicita José Eduardo Soares de Melo e Leandro Paulsen (2009):

[...] Ou seja, faz-se necessário que o ingresso físico do produto estrangeiro se faça para sua incorporação à economia nacional. Do contrário, não teremos propriamente uma importação.

Daí porque a simples entrada do automóvel de um turista no território nacional, de um quadro para exposição temporária num museu ou de uma máquina para exposição em feira, destinados a retornar ao país de origem, não configuram importação, assim como não a configura o ingresso de produto estrangeiro por porto ou aeroporto brasileiro para simples trânsito no território nacional, como destino a outro país. Tais hipóteses, aliás, são consideradas como de “admissão temporária”, com suspensão do pagamento do imposto que não pode mesmo ser exigido nestes casos, pois não configurada importação em sentido jurídico. Este instituto jurídico da “admissão temporária”, pois, não configura, nenhum favor fiscal, mas simples mecanismo para conformação da tributação à amplitude da base econômica, de modo a não extrapolá-la. (MELO; PAULSEN, 2009, p. 13)

Superada a análise do verbo “importar”, impende ainda o estudo das outras características do aspecto material.

O art. 19 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>22</sup> – Lei n. 5.172/66 -, assim como o art. 153, inc. I da CF, impõem que esse imposto aduaneiro incidirá sobre a importação de “produtos estrangeiros”. Sobre a definição de “produto”, citando De Plácido e Silva, define José Eduardo Soares de Melo (2003):

Produto. Juridicamente, exprime o vocábulo de toda utilidade produzida. E, neste sentido, tanto designa utilidades materiais, tiradas do solo e do subsolo, ou produzidas direta ou indiretamente por eles, como os que fabricam ou que produzem pela ação do homem, pela transformação de uma coisa em outra e pelo trabalho. Desse modo, os produtos dizem-se naturais ou industriais. (SILVA *apud* MELO, 2003, p. 46)

Por sua vez, sobre o vocábulo explorado, disserta Miguel Hilú Neto (2003):

O objeto da conduta de importar [produto] haverá de ser, portanto, um bem material resultante da atividade humana de extração ou de transformação dos elementos da natureza em níveis cada vez mais elevados (matérias-primas, produtos intermediários, produtos elaborados). (HILÚ NETO, 2003, p. 69)

Desta forma, produto será todo aquele bem resultante da ação da natureza, ou da atividade do homem que resulte em um bem útil à humanidade.

No entanto, embora a Constituição outorgue as competências tributárias, enquanto a lei complementar (nesse caso o CTN) dispõe sobre os fatos geradores, as bases de cálculo e os

---

<sup>22</sup> “Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.”



contribuintes (art. 146, inc. III, “a” da CF), o legislador ordinário é que irá esmiuçar o aspecto material do imposto, “observando o arquétipo desenhado nas possibilidades colocadas pelo CTN” (MELO; PAULSEN, 2009, p. 18), bem como pela Constituição Federal.

Desse modo, foi instituído o Decreto-lei n. 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 2.472/88, o qual, em seu art. 1º, dispôs que “o Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional”.

Percebe-se aqui que o Decreto-lei, ao utilizar o vocábulo “mercadoria”, acabou por restringir a hipótese de incidência dos bens importados que poderiam sofrer tributação pelo Imposto sobre Importação, uma vez que “produto” (expressão utilizada pelo art. 153, I da CF), como visto acima, é todo o bem produzido pela natureza ou pela atividade humana que tem um fim útil ao homem, enquanto que “mercadoria” é o bem destinado a mercancia (vide capítulo “2.1 Aspecto Material”). Assim, toda mercadoria é um produto, já que toda mercadoria é útil a algum objetivo humano, mas nem todo produto é uma mercadoria, pois pode não ser destinado ao âmbito comercial.

Embora a doutrina não seja uníssona em definir se o Imposto sobre importação deverá incidir somente sobre produtos importados, ou somente sobre mercadorias, ou ainda sobre ambos<sup>23</sup>, o STJ já firmou que as expressões “mercadorias” e “produtos” foram utilizadas com o mesmo sentido dado pelo Decreto-lei 37/66. *In verbis*:

TRIBUTARIO - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - VALOR EXTERNO - BENS DE CAPITAL - DESTINADOS AO ATIVO FIXO - EMENDA CONSTITUCIONAL 23/83, CTN, ARTS. 19 E 20, II, DECRETOS-LEIS N.S 37/66, 730/69, 1.111/70 E 1.137/70 - PORTARIA GB 355/69. **1. AS EXPRESSÕES MERCADORIA E PRODUTO, DO CONTEXTO DO DECRETO-LEI 37/66, FORAM UTILIZADAS COM O MESMO SENTIDO.** 2. COMPETE A CACEX ATUAR NA FISCALIZAÇÃO DA CORRESPONDENCIA DO PREÇO DA FATURA COM O PREÇO NORMAL, PARA OS FINS DE CALCULO DA INCIDENCIA TRIBUTARIA. TAMBEM NÃO CONSUBSTANCIA ILEGALIDADE A CACEX FAZER CONSTAR O VALOR FOB DO BEM IMPORTADO. 3. A IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS EM GERAL, AINDA QUE DESTINADOS AO ATIVO FIXO E NÃO AO COMERCIO, SUJEITA-SE AO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. 4. RECURSO IMPROVIDO. (REsp 392/RS, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/04/1994, DJ 09/05/1994, p. 10799) (grifamos)

<sup>23</sup> Nesse sentido, instituem que o Imposto de Importação incidirá tanto sobre produtos como sobre mercadorias estrangeiras Hamilton Dias de Souza (1980, p. 29) e José Eduardo Soares de Melo e Leandro Paulsen (2003, p. 17). Por outro lado, defendem que este tributo recairá somente sobre produtos estrangeiros ou somente sobre mercadorias produzidas no exterior, respectivamente, Andrei Pitten Velloso (2012, p. 364) e Américo Masset Lacombe (1979, p. 13-23).

No presente trabalho, comungamos do posicionamento do STJ, pois o próprio Decreto-lei, embora se refira, em seu art. 1º, à incidência do Imposto sobre Importação sobre “mercadoria estrangeira”, numa análise atenta à integridade do Decreto, percebemos que o próprio conjunto normativo, ora refere-se à incidência deste imposto sobre “produtos”, ora sobre “mercadorias”<sup>24</sup>. Dessa forma, evidencia-se que ambas as expressões (“produtos” e “mercadorias”) foram utilizadas com o mesmo sentido no regramento explorado, sem restringir o objeto de importação ao seus respectivos conteúdos semânticos.

Acerca dessa imprecisão terminológica, comenta Miguel Hilú Neto (2003):

Emerge, daí, a imposição de verificar se o legislador infraconstitucional limitou a incidência dos impostos aduaneiros apenas às operações que tenham por objeto mercadorias, ou se meramente aplicou o vocábulo com acepção incorreta, ou seja, onde se lê mercadoria, leia-se produto.

[...]

Veja-se, nesse sentido, a incidência do imposto sobre importações quando da internação de produtos em bagagem de viajante, que não se incluem no conceito de mercadoria. Assim, em diploma legal posterior e de mesma hierarquia que aquele que menciona o vocábulo mercadoria, encontra-se a previsão de tributação de bens que não se incluem em seu conceito, que são produtos.

**Dessa forma, verifica-se que, a despeito de haver utilizado o vocábulo “mercadoria”, o legislador infraconstitucional prevê a incidência dos impostos aduaneiros tanto sobre os bens objetos de comércio quanto aquele que não o são. (HILÚ NETO, 2003, p.79) (grifamos)**

Enfim, sejam sobre produtos, sejam sobre mercadorias, desde que se trate de bens estrangeiros (fabricados no exterior) que venham a adentrar o território nacional com fins de permanência (importação), ocorrerá à incidência do Imposto sobre Importação.

Nesse sentido, percebemos uma equivalência entre os aspectos materiais do Imposto sobre Importação e do ICMS-Importação após a entrada em vigor da EC n. 33/01.

Como visto no capítulo referente ao aspecto material do ICMS aduaneiro, este tributo era exigido somente de importações de bens que fossem destinados exclusivamente à mercancia, ou seja, ao comércio, ao consumo do próprio importador no seu ciclo produtivo (como insumo, ou como matéria-prima), ou para incorporar o seu ativo fixo, pois, assim, estariam integrando o ciclo comercial brasileiro. Destarte, se algum bem fosse importado por pessoa física ou jurídica, mas não o destinasse a integrar o ciclo mercantil nacional, esse produto não seria tributado pelo ICMS-Importação, mas apenas pelo Imposto sobre Importação, tendo em vista que apenas o aspecto material desse último tributo seria concretizado.

<sup>24</sup> Vide, por exemplo, os artigos 10º, 17º, 21º, 40º do Decreto-lei 37/66, em que é mencionada a incidência ou não do tributo sobre “produtos”, enquanto que os artigos 1º, 2º, 8º, 9º, 18º do Decreto referem-se à “mercadorias”.

Todavia, com a vigência da EC n. 33/01, o imposto estadual investigado obteve um alargamento do seu aspecto material, uma vez que passou a ser exigido sobre qualquer operação de importação de bens, não importando se esses fossem ou não destinados à seara mercantil; fato este que implicou, por conseguinte, numa sobreposição entre aquele aspecto e o elemento material do Imposto sobre Importação, já que esse tributo também recai sobre a importação de qualquer bem estrangeiro, independente da destinação que a ele se dê.

Desse modo, concluímos que, após a entrada em vigor da EC n. 33/01, em razão da ampliação promovida ao aspecto material do ICMS-Importação, criou-se uma equivalência entre o aspecto material deste tributo e o aspecto material do Imposto sobre Importação; proporcionando, desta forma, numa sobreposição destes elementos.

## 4.2 Aspecto Pessoal

### 4.2.1 Sujeito Ativo

Quanto ao Imposto sobre Importação, não há maiores dificuldades na identificação de seu sujeito ativo, pois, tendo em vista que é um imposto de competência federal, será responsável pela sua exação a União, que procederá com a cobrança do imposto através de seus órgãos administrativos próprios. Nesse sentido, não é outro o entendimento doutrinário:

O imposto de importação, também conhecido vulgarmente como “tarifa aduaneira”, “direitos de importação”, “tarifa das alfândegas”, “direitos aduaneiros”, entre outras denominações, é de competência da União Federal [...]. (MACHADO, 2009, p. 304)

O sujeito ativo do Imposto sobre Importação, ou seja, o seu credor, titular das prerrogativas atinentes à regulamentação, fiscalização, lançamento e execução é a própria União (MELO; PAULSEN, 2009, p. 26)

Quanto a este aspecto, não há uma sobreposição entre o ICMS-Importação e Imposto sobre Importação, o que evidencia a possibilidade de ocorrência de bitributação entre esses tributos, já que é característica essencial desse instituto que um mesmo fato jurídico seja tributado por entes políticos distintos. Caso houvesse a incidência de impostos diversos sobre um mesmo fato jurídico, mas fosse competente para exacioná-los o mesmo sujeito ativo, não estaríamos diante do fenômeno da bitributação, mas do *bis in idem*, que também é vedado pelo nosso ordenamento pátrio. Sobre o tema:

A rigor, o “bis in idem” não configura uma bitributação pois, como já se viu, de acordo com o entender tradicional seria a exigência pelo mesmo poder tributante de dois ou mais tributos em uma situação juridicamente qualificada como hábil para dar nascimento à obrigação tributária. (LIMA, 1973, p. 139)

[...] o bis in idem não se confunde com a bitributação, porque: a) na bitributação, há exigência de tributos por mais de um poder tributante, enquanto que no bis in idem a titularidade ativa é única; [...] (MOTA, 2012, p. 319)

Por fim, a própria CF, em seu art. 153, I ratifica o exposto neste capítulo, ao determinar a competência do Imposto sobre Importação à União; sendo, portanto, o seu sujeito ativo.

#### 4.2.2 Sujeito Passivo

O sujeito passivo do Imposto sobre Importação vem delimitado nos artigos 22 do CTN, e 31 do Decreto-lei 37/66. *In verbis*, respectivamente:

Art. 22. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

Art. 31 - É contribuinte do imposto:

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

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

III - o adquirente de mercadoria entrepostada.

Em relação aos dispositivos legais transcritos *supra*, percebe-se que tanto o art. 22, I, do CTN, como o art. 31, I, do Decreto-lei 37/66 referem-se ao “importador” como o principal contribuinte do Imposto sobre Importação. Ou seja, por essa expressão, conclui-se que será responsável pelo recolhimento desse imposto aduaneiro qualquer pessoa física ou jurídica, desde que ela seja responsável pela realização da importação. Assim comunga a doutrina brasileira:

O contribuinte só poderá ser a pessoa (jurídica ou natural) que realizar a importação ou praticar atos pertinentes à aquisição direta de produtos estrangeiros, como decorrência lógica e natural da materialidade disposta na Constituição (art. 153, I). (MELO, 2003, p. 44)

Geralmente, o importador é uma pessoa jurídica, regularmente estabelecida, mas, para os fins do imposto, é considerado importador qualquer pessoa, seja natural ou jurídica, regularmente estabelecida ou não, que realize a introdução da mercadoria no território nacional. (MACHADO, 2009, p. 309)

A referência ao importador como sendo “qualquer pessoa que promova a entrada da “mercadoria” (mais uma vez, aqui, a referência à mercadoria, e não ao produto) demonstra que o legislador não distingue o importador como categoria profissional, mas em sentido amplo, abrangendo todo aquele, pessoa física ou jurídica, sociedade empresária ou sociedade simples, que realize ou em nome de quem seja realizado o ingresso da mercadoria estrangeira no território nacional. (MELO; PAULSEN, 2009, p. 27-28)

Destarte, será sujeito passivo do Imposto sobre Importação qualquer pessoa física ou jurídica responsável pela realização da operação de importação. Claro que tal definição não exclui as outras hipóteses elencadas nos inc. II do art. 22 do CTN, bem como nos incisos II e III do art. 31 do Decreto-lei 37/66. Nestes casos, as pessoas que realizarem as operações ali descritas, também se caracterizarão como sujeitos passivos do imposto federal analisado, porém a principal forma de incidência deste tributo é sobre o indivíduo que realize a importação de produto estrangeiro (art. 22, I do CTN, e 31, I do Decreto-lei 37/66).

À vista disso, observamos que, após a entrada em vigor da EC n. 33/01, há uma sobreposição entre os sujeitos passivos do ICMS-Importação e do Imposto sobre Importação, em razão das modificações perpetradas por aquela Emenda na hipótese de incidência do imposto estadual.

Antes da vigência da EC n. 33/01, verificamos que somente aquelas pessoas físicas ou jurídicas que realizassem com habitualidade operações comerciais de importação, integrando os objetos importados ao ciclo comercial brasileiro, poderiam caracterizar-se como contribuintes do ICMS-Importação. Desta forma, apenas seriam responsáveis pelo recolhimento do tributo os comerciantes, os industriários, ou os produtores. Contudo, com as alterações provocadas pela Emenda analisada, houve uma ampliação do aspecto pessoal do ICMS-Importação, possibilitando com que qualquer pessoa física ou jurídica, independente de suas características; se irá destinar o bem importado ao comércio, ou ao uso próprio; ou se realiza com habitualidade operações mercantis de importação; será contribuinte do imposto estadual aduaneiro.

Tais modificações implicaram uma sobreposição dos sujeitos passivos do ICMS-Importação e do Imposto sobre Importação, pois esse tributo federal também impõe como responsável pelo pagamento do imposto aduaneiro a pessoa física ou jurídica responsável pela importação, independente da habitualidade, ou da finalidade a que destinará o bem importado.

Portanto, verificou-se que as modificações impostas pela EC n. 33/01 proporcionaram, em razão da amplitude gerada ao aspecto pessoal do ICMS-Importação, uma sobreposição desse elemento em relação ao aspecto pessoal do Imposto sobre Importação, propiciando com

que qualquer indivíduo que realize uma operação de importação, seja para destiná-la ao comércio, seja para uso próprio, mesmo que não a realize com frequência, será compelido a recolher dois tributos em razão de um mesmo fato jurídico (ingresso de mercadoria estrangeira no país): o ICMS-Importação, de competência dos Estados e do Distrito Federal, e o Imposto sobre Importação, de competência da União.

### 4.3 Aspecto Temporal

Acerca deste elemento formador da hipótese de incidência do Imposto sobre Importação, em que pese os artigos 153, inc. I da CF, 19 do CTN, e 1º do Decreto-lei 37/66 instituírem que o tributo aduaneiro incidirá sobre a entrada de produto estrangeiro no território brasileiro, o art. 23, *caput*, do Decreto-lei 37/66<sup>25</sup> impõe que o fato imponible se consome com a Declaração de Importação (MELO, 2003, p. 69; VELLOSO, 2012, p. 366).

Contudo, apesar de este Decreto-lei antecipar a exação do imposto aduaneiro à Declaração de Importação - já que a Constituição e o CTN preveem a incidência do tributo somente no momento da entrada de bem importado no território nacional, o que não se consubstancia com esta Declaração Aduaneira-, o STF já se manifestou pela compatibilidade dessa disposição normativa com o ordenamento pátrio, ratificando que o fato gerador do tributo federal de importação é a Declaração de Importação. Nesse sentido:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO: ALÍQUOTAS: MAJORAÇÃO POR ATO DO EXECUTIVO. MOTIVAÇÃO. ATO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: FATO GERADOR. C.F., art. 150, III, a e art. 153, § 1º. I. - Imposto de importação: alteração das alíquotas, por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: C.F., art. 153, § 1º. A lei de condições e de limites é lei ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. No ponto, a Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II. II. - A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio. III. - **Fato gerador do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19). Compatibilidade do art. 23 do D.L. 37/66 com o art. 19 do CTN. Súmula 4 do antigo T.F.R..** IV. - O que a Constituição exige, no art. 150, III, a, é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação. V. - R.E. conhecido e provido. (RE 225602, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 25/11/1998, DJ 06/04/2001) (grifamos)<sup>26</sup>

<sup>25</sup> “Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.”

<sup>26</sup> Nesse mesmo sentido, reiteram a posição desse Tribunal o Ag. Reg. no Agravo de Instrumento n. 420.993 e no RE n. 237.986.

Neste acórdão, o Ministro Relator Carlos Velloso, socorrendo-se da lição do Ministro Amarílio Benjamim, exarada no Incidente de Uniformização de Jurisprudência na AMS 79.570-SP, do antigo Tribunal Federal de Recursos, afirma que o Decreto-lei n. 37/66 complementa o Código Tributário Nacional. Aduz que esse *codex* impõe como fato gerador a entrada de mercadoria no território nacional, sendo responsabilidade do interprete encontrar, na realidade, algo que dê materialidade a ocorrência da situação que a lei descreve. No presente caso, entendeu-se pela Declaração de Importação como tal momento. O Emérito Ministro ratifica ainda que esta delimitação temporal visa evitar futuras imprecisões legislativas sobre o tema<sup>27</sup>.

Miguel Hilú Neto (2003, p. 126), em crítica a esta posição, entende que o momento de incidência da hipótese tributária do Imposto sobre Importação prevista no art. 19 do CTN e no art. 1º do Decreto-lei 37/66 (tempo do fato) seria o despacho aduaneiro, pois nesse momento é que teremos a entrada do produto estrangeiro no território nacional, consoante impõe o art. 153, inc. I da CF (tempo no fato)<sup>28</sup>.

Por outro lado, como bem destaca José Eduardo Soares de Melo (2003, p. 68) essa antecipação ocorre, pois não há como se exigir o Imposto sobre Importação no exato momento em que o produto importado adentra no mar territorial brasileiro, no espaço aéreo, ou em dependências equiparadas. Assim, “o referido registro documental só pode ter importância exclusiva para efeito de liquidação do tributo” (MELO, 2003, p. 69).

Por conseguinte, o que se conclui até o presente momento é que, assim como no ICMS-Importação, essa antecipação da exação do tributo à Declaração de Importação ocorre apenas para (a) frustrar sua eventual sonegação fiscal, bem como (b) para alumiar a imprecisão do dispositivo constitucional; não significando, pois, uma subversão dos preceitos constitucionais, já que esses, em uma interpretação literal da Carta Magna, determinam a incidência desse imposto federal na introdução do produto estrangeiro em território nacional.

---

<sup>27</sup> O Ministro elucida sua posição através do exemplo da embarcação estrangeira que adentra o território nacional com inúmeras mercadorias importadas. Refere que, sem a definição temporal imposta pelo Decreto-lei n. 37/66, não se teria uma precisão do momento em que os bens transportados pela embarcação poderiam ser tributados pelo Imposto sobre Importação. Assim, em alguns locais, poder-se-ia exacionar o encargo tributário na chegada ao porto, enquanto, em outros, no desembarque. Aduz que esta imprecisão legislativa geraria imensa insegurança jurídica tributária.

<sup>28</sup> A fim de elucidar a questão, transcrevemos a respectiva passagem: “A data na qual se emite a norma individual e concreta, necessária à persecução daquela geral e abstrata, é a do despacho aduaneiro, o tempo do fato; o ingresso no território aduaneiro tributário é o tempo no fato, ao qual se reporta aquela norma.” (HILÚ NETO, 2003, p. 126)

Desse modo, quanto ao aspecto temporal do Imposto sobre Importação e do ICMS-Importação, não verificamos, antes ou depois da entrada em vigor da EC n. 33/01, uma sobreposição desses elementos.

Como visto na da análise do ICMS-Importação, a EC n. 33/01 não proporcionou alterações em seu aspecto temporal. Assim, constatou-se que esse tributo estadual passaria a ser exigido do sujeito passivo no momento do desembaraço aduaneiro; em ocasião diversa, por conseguinte, do momento de exação do Imposto sobre Importação, que seria, por sua vez, na Declaração de Importação.

Contudo, embora não haja similitude entre os aspectos temporais do ICMS-Importação e do Imposto sobre Importação, tal divergência, por si só, não afasta a possibilidade de bitributação entre os impostos estudados, pois os fatos jurídicos tributados não se destoam, pelo contrário, sobrepõem-se. Além disso, nos dizeres de José Eduardo Soares de Melo (2003) - já transcritos neste trabalho -, a bitributação ocorrerá quando um fato jurídico isolado, por si mesmo, criar duas ou mais obrigações tributárias com sujeitos ativos diversos, “não importando que estas venham a formalizar-se com lançamentos em momentos distintos” (MELO, 2003, p. 143).

Ora, como esboçado nos capítulos anteriores, os aspectos materiais e pessoais (quanto aos sujeitos passivos) do ICMS-Importação e do Imposto sobre Importação permanecem idênticos. Ou seja, a *ratio* de ambos os impostos possui máxima semelhança, já que tributam o mesmo fato jurídico: a entrada de bens estrangeiros em território nacional, independente da sua finalidade de aquisição, ou das características pessoais de quem os adquire. O simples fato de esses tributos serem exacionados em momentos distintos não descaracteriza o fenômeno da bitributação, pois, como já definido anteriormente, este instituo ocorre quando um mesmo fato jurídico causa duas obrigações tributárias com pessoas políticas diversas, não se exigindo, necessariamente, que essa tributação ocorra ao mesmo tempo.

Ainda, não serão o desembaraço aduaneiro, ou a declaração de importação, que gerarão a obrigação tributária de recolhimento dos impostos aduaneiros<sup>29</sup>. Isto é, os aspectos

---

<sup>29</sup> Com relação ao ICMS-Importação, ratifica essa assertiva Roque Antonio Carrazza (2012b): “Reiteramos, de qualquer modo, que a expressão “despacho aduaneiro” não tem o sentido de entrega, nem sequer de transferência de propriedade de mercadoria ao sujeito passivo. Assim, a legislação infraconstitucional jamais lhe poderia atribuir feições de negócio jurídico.

Além do mais, o ato de emissão e registro da declaração de importação, no despacho aduaneiro, por si só, não tipifica operação de importação. Ora, inexistindo o negócio jurídico, que só surgirá com a efetiva entrega da mercadoria no estabelecimento destinatário (o que ocorre também para efeito do lançamento do crédito do ICMS) e sua consequente disponibilização econômica, por parte do contribuinte, não ocorreu, ainda, o fato imponível do ICMS-Importação.” (CARRAZZA, 2012b, p. 80)



temporais dos tributos estudados não causam suas exações, já que essas são geradas pelos seus respectivos aspectos materiais.

A concretização da operação de importação, no território brasileiro, de bem fabricado no exterior é que será o fato jurídico de exação desses tributos (aspecto material). Se caso fosse a declaração de importação, ou o desembaraço aduaneiro os fatos geradores dos tributos estudados, os bens que entrassem de modo ilegal no Brasil, à margem das aduanas; não realizando, portanto, a declaração de importação ou sofrendo o desembaraço aduaneiro, não poderiam sofrer a incidência destes impostos, pois seus fatos geradores nunca teriam sido concretizados. Porém, isto não é o que acontece<sup>30</sup>. Os produtos importados ao território nacional que não sofram o despacho aduaneiro ou a declaração de importação têm, posteriormente, a cobrança de seus débitos de importação, seja pela via administrativa, seja pela via judicial, pois seus aspectos materiais foram concretizados e a obrigação foi gerada.

A ideia que se quer transmitir neste tópico é que não será o aspecto temporal que ensejará a tributação, mas sim a perfectibilização do elemento material da hipótese de incidência tributária. Isto é, o aspecto temporal não justificará o nascimento do direito de exação do tributo pelo Fisco, muito menos o surgimento de uma dupla obrigação tributária com Entes Políticos diversos. Pelo contrário, tal prerrogativa ergue-se apenas com a concretização do aspecto material. Porém, para que não se gere uma grave insegurança jurídica em razão da imprecisão do texto constitucional, o legislador ordinário possui o dever de determinar o instante em que o aspecto material se encontra consubstanciado (aspecto temporal).

Desse modo, via de regra, sempre deverá existir uma estrita relação entre o aspecto material e o aspecto temporal dos tributos instituídos. Contudo, aquele nem sempre coincidirá com este. O legislador poderá definir essa delimitação temporal em qualquer momento da hipótese tributária, seja no seu início, no seu desenvolver, ou no seu término. Sobre o tema, socorrendo-se da lição de Dino Jarach, leciona Geraldo Ataliba (2012):

Para a delimitação temporal das hipóteses de incidência, o legislador pode adotar diferentes posturas: pode atribuí-las ou imputá-las – para os efeitos de obrigação tributária que nasce – a um período, ou ainda pode considerá-las no resultado último, ao finalizar o processo; **ou bem adotar um momento qualquer do próprio processo inicial ou final.** (JARACH *apud* ATALIBA, 2012, p. 95) (grifamos)

---

<sup>30</sup> Refere Luiz Henrique Guimarães Hohmann (2013): “Além disso, ao mesmo tempo em que o desembaraço aduaneiro não representa o ato de entrada dos bens importados no estabelecimento do importador, não é condição imprescindível para que tal entrada ocorra, a exemplo das importações clandestinas – nas quais, o “importador”, também estará ligado ao pagamento do ICMS.” (HOHMANN, 2013, p. 159)

Em razão disso, muitas vezes, o legislador ordinário acaba determinando a arrecadação do tributo em momento diverso do qual representa o aspecto material do imposto edificado. Isso ocorre, como já explicitado, para facilitar a cobrança do encargo tributário pelos órgãos administrativos competentes, uma vez que o critério material dos tributos poderá proporcionar dúvidas sobre o momento correto em que se tem como consumado o aspecto material tributado. Este é o caso, por exemplo, da importação de bem estrangeiro ao território nacional.

Caso não houvesse essa delimitação pelo legislador ordinário, existiram inúmeras indagações sobre o instante de recolhimento dos impostos aduaneiros: exigir-se-ia os no desembarque no porto naval? Na entrada em mar territorial? No desembarque do avião? Após a análise da Receita Federal? Enfim, a fim de evitar essa insegurança jurídica, o legislador infraconstitucional acabou determinando o momento para a exigência desses tributos. Entretanto, como aqui defendido, esse átimo pode não representar o período exato da materialidade do imposto exigido, como ocorre no Imposto sobre Importação e no ICMS-Importação. Porém, a ausência de simultaneidade na exação tributária não justifica a exclusão da possibilidade de ocorrência de bitributação entre os Impostos, uma vez que um único fato jurídico enseja a dupla tributação ao sujeito passivo.

Portanto, embora não se tenha verificado uma sobreposição dos aspectos temporais do ICMS-Importação e do Imposto sobre Importação, antes ou depois da entrada em vigor da EC n. 33/01, entende-se que este fato, por si só, não afasta a possibilidade de concretização do fenômeno da bitributação, já que o mesmo fato jurídico (entrada de bens estrangeiros em território nacional, independente da sua finalidade de aquisição, ou por quem são adquiridos) acarreta uma dupla obrigação tributária com pessoas políticas distintas.

#### **4.4 Aspecto Espacial**

O Imposto sobre Importação, por tributar a entrada de produtos estrangeiros em território nacional; sendo, portanto, um imposto aduaneiro, bem como por ser um tributo de competência federal, não poderia ter outro aspecto espacial que não todo o território da federação brasileira. Tal assertiva é ratificada pelo art. 2º do Decreto n. 6.759/09<sup>31</sup>, o qual delimita a extensão aduaneira pátria como sendo “todo o território nacional”.

---

<sup>31</sup> “Art. 2º O território aduaneiro compreende todo o território nacional.”

Contudo, consoante ressalta Miguel Hilú Neto (2003, p. 137), não se compreenderá todo o território nacional como aspecto espacial do Imposto sobre Importação, pois está excluído dessa tributação, pelo art. 3º do Decreto-lei n. 288/67<sup>32</sup>, a Zona Franca de Manaus (ZFM).

Logo, o aspecto espacial do Imposto sobre Importação será todo o território nacional (território aduaneiro), excluindo-se a Zona Franca de Manaus.

Aqui, a sobreposição dos aspectos espaciais do Imposto sobre Importação e do ICMS-Importação é lógica e evidente, independente das alterações provocadas pelas EC n. 33/01.

Como visto em capítulo próprio, a EC n. 33/01 não trouxe modificações ao aspecto espacial do ICMS-Importação, pois esse continuou sendo o Estado onde estiver localizado o estabelecimento da pessoa responsável pela importação, porque, nesse espaço territorial, ocorrerá a entrada jurídica ou física do bem importado. A única diferença imposta pela Emenda estudada é que, quando se tratar de pessoa física que importe este bem, será competente o Estado onde se localize, não o seu estabelecimento, mas o seu domicílio. Tal acréscimo em nada alterou a *ratio* desse elemento, uma vez que o aspecto espacial continuará sendo o local onde estiver fixado o responsável pela importação.

Desse modo, caso se configure a hipótese de incidência do ICMS-Importação, com a consequente entrada da mercadoria importada nas delimitações geográficas do Estado onde está localizado o estabelecimento/domicílio do importador, por óbvio, também se dará a entrada da mercadoria no território nacional, pois não há como se conceber a entrada de produto importado em algum Estado brasileiro, sem que o mesmo tenha adentrado em território nacional. Destarte, uma vez caracterizado o aspecto territorial do ICMS-Importação, também estaria configurado esse elemento quanto ao Imposto sobre Importação; efetivando, portanto, a sobreposição destes critérios.

A única exceção plausível a essa afirmação seria a entrada de produto importado na Zona Franca de Manaus (ZFM), pois o Decreto-lei n. 288/67 a isenta de tributação quanto ao Imposto sobre Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 3º do Decreto-lei); não se referindo, entretanto, ao ICMS. Por conseguinte, nos termos do art. 111, inc. II do CTN<sup>33</sup>, por tratar-se de isenção, deve ser interpretada restritivamente, o

---

<sup>32</sup> “Art 3º A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados.”

<sup>33</sup> “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

que, por sua vez, impede-nos de conceber a presunção de isenção do ICMS aduaneiro sobre esta área.

Desta forma, a EC n. 33/01 não proporcionou alteração no aspecto espacial do ICMS-Importação, mas verificou-se que ocorrendo a hipótese de incidência desse tributo estadual aduaneiro, e, conseqüentemente, o seu respectivo aspecto espacial, também se terá o aspecto territorial do Imposto sobre Importação; sucedendo-se, destarte, numa sobreposição desses elementos, com exceção da ZFM, pois nessa área somente se daria a incidência do imposto estadual de importação.

#### 4.5 Conclusões

Ao final deste capítulo, resumidamente, obtivemos os seguintes resultados na comparação entre os elementos formadores das hipóteses de incidência do ICMS-Importação e do Imposto sobre Importação, antes e após a entrada em vigor da EC n. 33/01:

- a) **aspecto material:** verificou-se que, antes da publicação da EC n. 33/01, não havia uma sobreposição desse elemento em relação aos tributos estudados, pois o ICMS-Importação somente incidiria sobre operações de importações de bens que fossem destinados, exclusivamente, à mercancia, ou seja, ao comércio, ao consumo do próprio importador (como insumo, ou como matéria-prima), ou para integrar o seu ativo fixo, pois, assim, estariam integrando o ciclo comercial brasileiro; enquanto que o Imposto sobre Importação somente tributaria a importação, com âmbito de permanência, de bens fabricados no exterior, não interessando a destinação que se proporcionaria ao objeto da importação. Porém, após a vigência da EC n. 33/01, constatou-se uma sobreposição dos aspectos materiais do ICMS-Importação e do Imposto sobre Importação, pois, em razão das modificações produzidas por aquela Emenda à hipótese de incidência do imposto estadual, o ICMS-Importação também passou a incidir sobre toda e qualquer importação de bens oriundos do exterior, independentemente da destinação que era proporcionada ao produto importado;

---

[...]  
II - outorga de isenção;”

- b) aspecto pessoal:** quanto aos sujeitos ativos dos impostos analisados, não se averiguou uma sobreposição destes elementos em período anterior ou posterior a vigência da EC n. 33/01. Será sujeito ativo do ICMS-Importação o Estado onde estiver localizado o estabelecimento/domicílio do responsável pela importação, enquanto, do Imposto sobre Importação, será a União. Acerca do polo passivo, antes da vigência da Emenda Constitucional estudada, também não se confirmou a hipótese de sobreposição desse aspecto em relação aos tributos examinados, pois somente seria responsável pelo recolhimento do ICMS-Importação a pessoa física ou jurídica que fosse contribuinte do tributo, ou seja, que realizasse com habitualidade atividade comercial (comerciantes, produtores, ou industriários), enquanto que, a respeito do Imposto sobre Importação, responderia pelo pagamento do tributo o responsável pela importação, independentemente se fosse comerciante, produtor, ou industriário. Todavia, após a ampliação constitucional da hipótese de incidência do ICMS-Importação, provocada pela EC n. 33/01, passou-se a ter como sujeito passivo da obrigação tributária qualquer pessoa física ou jurídica que realize alguma importação de bem produzido no exterior, não importando se realiza essa atividade com habitualidade, ou se é qualificada como comerciante, produtor, ou industriário; desencadeando, portanto, a sobreposição do sujeito passivo do imposto estadual com o do Imposto sobre Importação;
- c) aspecto temporal:** quanto ao ICMS-Importação, a Emenda estudada não acarretou em modificações neste aspecto, permanecendo como momento da exação o desembaraço aduaneiro, e, desse modo, não se constatou a sobreposição desse elemento com o aspecto temporal do Imposto sobre Importação, uma vez que esse se dará na Declaração de Importação;
- d) aspecto espacial:** do mesmo modo que no aspecto anterior, a alteração da redação do art. 155, §2º, IX, “a” da CF não promoveu modificação no critério territorial da hipótese de incidência do ICMS-Importação. Entretanto, apurou-se uma sobreposição desse elemento com o aspecto espacial do Imposto sobre Importação, pois sempre que o bem importado adentrar no Estado onde se localize o estabelecimento/domicílio da pessoa responsável pela importação (aspecto espacial do ICMS-Importação), mesmo que os bens importados não tenham ingressado naquele ambiente fisicamente, ele também entrará em território

nacional (aspecto espacial do Imposto sobre Importação), com exceção da ZFM, pois, nessa, há isenção quanto ao imposto federal.

Portanto, após análise das hipóteses de incidência do ICMS-Importação, bem como do Imposto sobre Importação, constatamos que, com EC n. 33/01, houve uma ampliação da hipótese de incidência originária do ICMS incidente sobre as importações, proporcionando uma sobreposição dessa hipótese de incidência com a hipótese tributária do Imposto sobre Importação.

Isto porque se ampliou tanto o aspecto material como o aspecto pessoal (quanto ao sujeito passivo) do ICMS-Importação que se passou a exigir esse imposto sobre a entrada, em território nacional, de qualquer bem importado, independentemente se esse objeto seria destinado ou não ao comércio (e, por consequência, se seria inserido no ciclo comercial brasileiro). Por sua vez, a perda dessa qualificação mercantil possibilitou também com que qualquer pessoa, física ou jurídica, seja sujeito passivo da exação desse imposto estadual, não importando a qualificação de comerciante, industrial ou produtor (ou seja, se o importador realiza operações comerciais com habitualidade).

Em outras palavras, averiguou-se que a importação de bem estrangeiro por pessoa física ou jurídica estabelecida em qualquer Estado brasileiro (com exceção da ZFM) acarretará na obrigação tributária de pagar ICMS e Imposto sobre Importação sobre um mesmo fato jurídico (importação de produto estrangeiro), pois, como demonstrado neste trabalho, haverá sobre esse fato a incidência de dois tributos de competências diversas: o ICMS, de competência estadual, e o Imposto sobre Importação, de competência federal.

Logo, recaindo sobre um mesmo fato jurídico dois tributos de competências ímpares, obtemos, como explicitado em capítulo próprio, o fenômeno da bitributação entre o ICMS e o Imposto sobre Importação, o qual é vedado pelo ordenamento pátrio. Desta mesma conclusão, colaciona-se a seguinte doutrina:

Portanto, como o ato de importar bens já é tributado por meio do imposto de importação (art. 153, I, da CF), tal evento não poderia ter sido eleito como hipótese de incidência do ICMS, pois a EC n. 33/01, autorizou o legislador estadual a tributar um evento já contemplado como hipótese de incidência de outro imposto. A bitributação, salvo exceções previstas pelo poder constituinte de 1988, é constitucionalmente vedada. (CHIESA, 2002, p. 20)

Realmente, a amplitude dada à possibilidade de incidência do ICMS na importação descaracterizou por completo seu antigo formato, preso desde a origem do IVC, depois ICM e mais recentemente ICMS, às operações de natureza mercantil. Agora, o ICMS pode vir a incidir na entrada de todo e qualquer bem importado do exterior,

independentemente de sua finalidade, seja quem for o importador. Nada mais o distingue do imposto de importação.

[...]

No caso do ICMS sobre a importação, embora dita com outras palavras, a autorização constitucional para a instituição do imposto passou a ter a mesma abrangência do imposto de importação, configurando típica bitributação [...] (MACHADO, 2002, p. 218-219)

Ora, voltando os olhos para o caso concreto, parece claro – como já nos esforçamos em demonstrar – que, embora rotulado de ICMS, o imposto resultante da nova redação dada ao art. 155, §2º, IX, “a”, da Constituição pela EC n. 33/01, corresponde, em tudo e por tudo, ao imposto federal sobre a importação de produtos estrangeiros. E é esta nítida equivalência substancial que retira a legitimidade da emenda.

Perpetra-se, no caso, manifesta bitributação, quando é certo que tal fenômeno somente é admissível nos casos em que o contribuinte originário houve por bem deliberar. (BOTTALLO, 2003, p. 393)<sup>34</sup>

Mais ainda: estará sendo criado um Imposto de Importação em favor dos Estados (não previsto na Constituição), constituindo-se em um misto de bis in idem (mesmo imposto – sobre importação), e de bitributação (porque exigido por dois sujeitos ativos distintos – União e Estado) com a agravante de não haver previsão constitucional de incidência do ICMS nessa hipótese, como há na importação realizada por contribuinte, ainda que este não seja contribuinte habitual, como dito na nova redação da alínea “a” do inciso IX do §2º do art. 155, dada pela Emenda Constitucional n. 33. (LIMA, 2003, p. 314)

Ainda, corroboram a afirmativa de que a EC n. 33/01, ao ampliar a hipótese de incidência do ICMS-Importação, proporcionou a equivalência desta hipótese tributária com a hipótese de incidência do Imposto sobre Importação: Luiz Alberto Pereira Filho e Vicente Brasil Júnior (2002, p. 155-156); Eduardo Gonzaga Oliveira de Natal (2010, p. 119); Octavio Campos Fischer (2011, p. 279) e Roque Antonio Carrazza (2012b, p. 92).

Para demonstrar a conclusão aqui exposta, analisaremos dois exemplos: *(i)* a importação de um relógio por pessoa física para uso pessoal; e *(ii)* a importação de vinhos por pessoa jurídica para distribuir aos seus funcionários como agrado pela excelente produtividade de determinado período.

No caso do relógio, ele foi adquirido para fins pessoais; não se configurando, por conseguinte, como mercadoria. Entretanto, o objeto foi adquirido através de uma operação mercantil, pois o importador o comprou de um fabricante, ou empresa revendedora sediada no exterior. Portanto, é uma operação mercantil de circulação de mercadoria (transferência da propriedade do relógio) que se iniciou no exterior, e perfectibilizou-se em território nacional, com a entrega do bem ao importador.

<sup>34</sup> Nesse mesmo sentido, vide: ESTEVES, 2002, p. 624-628.

Por sua vez, a importação de vinhos também representa uma operação mercantil, mas, do mesmo modo que no relógio, não será destinada ao comércio, à produção, ou ao ativo fixo do importador, mas como presente aos seus funcionários pela eficiência na produção.

Pela redação originária do art. 155, §2º, IX, “a” da CF, ambos os negócios jurídicos exemplificados não seriam tributados pelo ICMS-Importação, mas somente pelo Imposto sobre Importação, já que os produtos importados, por não se qualificarem como mercadorias, não preencheriam o requisito material do imposto estadual, afastando sua incidência.

Contudo, com a alteração promovida pela EC n. 33/01, que ampliou a hipótese de incidência do ICMS-Importação, possibilitou-se com que qualquer bem móvel pudesse sofrer tributação pelo ICMS aduaneiro.

Portanto, nos dias atuais, em razão da entrada, em território nacional, com fins de permanência, de bem importado por pessoa física ou jurídica, não importando a finalidade a que se destina o produto, ocorrerá à incidência, sobre um mesmo fato jurídico, de dois tributos idênticos: um estadual (ICMS-Importação) e outro federal (Imposto sobre Importação).

Por fim, ainda que se possa argumentar a ausência de identidade entre as hipóteses de incidência do ICMS-Importação e do Imposto sobre Importação, em razão da divergência de seus aspectos temporais, acreditamos que tal argumento não é razão suficiente para se descaracterizar a ocorrência da bitributação desses impostos. Isto porque, como esboçado nos capítulos anteriores, seus aspectos materiais, espaciais e pessoais (quanto ao sujeito passivo) permanecem idênticos, ou seja, a *ratio* de ambos os tributos possui máxima semelhança: tributar a entrada de bens estrangeiros, independente da sua finalidade de aquisição, ou por quem são adquiridos; não podendo, assim, serem desvirtuadas pela simples diferença do momento em que serão exigidas pelos respectivos sujeitos ativos, já que o mesmo fato jurídico acarreta duas obrigações tributárias de competências ímpares.

Ainda, não será o desembaraço aduaneiro ou a declaração de importação que fará nascer a obrigação tributária de recolher o ICMS e o Imposto sobre Importação, respectivamente, mas a entrada em território nacional, com fins de permanência, de bens oriundos do exterior. Como já mencionado neste trabalho, se assim não o fosse, os produtos estrangeiros que adentrassem nossas fronteiras, às margens das aduanas, jamais poderiam ser tributados, pois seus “fatos geradores” (desembaraço aduaneiro e declaração de importação) nunca teriam se concretizados. Entretanto, não é isto que ocorre. O ICMS e o Imposto sobre Importação serão igualmente exigidos dos produtos estrangeiros importados de modo irregular, já que seus critérios materiais perfectibilizaram-se.



O momento de exação desses tributos apenas se diferencia do instante de ocorrência de seus aspectos materiais para facilitar as suas cobranças pelas autoridades fazendárias, garantindo segurança jurídica ao contribuinte, porque, em matéria de tributação aduaneira, é difícil a delimitação do instante em que, de fato, o produto internacional adentra no território brasileiro. Desse modo, o legislador ordinário acaba elencando átimo de exigência tributária, por muitas vezes, distinto do qual deveria se dar. Isto é, o aspecto temporal acaba não correspondendo logicamente com o aspecto material do respectivo tributo. Contudo, em ambos os impostos, será um mesmo fato jurídico que ensejará suas exações.

Somado a isso, nos dizeres de José Eduardo Soares de Melo (2003) - já transcritos neste trabalho -, a bitributação ocorrerá quando um fato jurídico isolado, por si mesmo, criar duas ou mais obrigações tributárias com sujeitos ativos diversos, “não importando que estas venham a formalizar-se com lançamentos em momentos distintos” (MELO, 2003, p. 143).

Assim, ao final deste capítulo constatamos que a EC n. 33/01, em razão da nova redação imposta ao art. 155, §2º, inc. IX, alínea “a”, proporcionou sobre um mesmo fato jurídico (a entrada de produto estrangeiro no mercado nacional, independente da finalidade de sua aquisição, ou das características pessoais do importador) o fenômeno da bitributação entre ICMS e o Imposto sobre Importação.

## 5 A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

### 5.1 Considerações Iniciais

A Constituição Federal, no seu art. 155, §2º, I, impõe que o ICMS, nas operações de circulação de mercadorias, será não-cumulativo. Tal garantia constitucional, inclusive, é elevada ao *status* de princípio pela majoritária doutrina brasileira (CARRAZZA, 2012b, p. 399; COÊLHO, 2012, p. 268; MELO, 2012, p. 292). Nesse sentido, colaciona-se a redação desse dispositivo constitucional:

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

[...]

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

[...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

A vedação à cumulatividade do ICMS dá-se a fim de garantir a sua neutralidade sobre a cadeia mercantil. Esse imposto estadual, por ser um tributo plurifásico, incidirá ao longo de todo ciclo comercial, sobre cada etapa que o integra, isto é, desde a produção do bem, até a sua comercialização ao consumidor final. Assim, essa garantia constitucional objetiva que o tributo incida “apenas sobre o valor acrescido em cada operação ou prestação integrante da cadeia produtiva, reduzindo, com isso, o “peso” do tributo sobre o preço das mercadorias, bens e serviços” (CARAVLHO, 2013, p. 70).

Nessa teia mercantil, sempre que houver uma operação que gere a transferência da propriedade de uma mercadoria (circulação do bem), existirá a hipótese de incidência do ICMS, porém, se esse imposto recair sobre todas as operações mercantis que se concretizarem no ciclo comercial, gerar-se-á uma cumulação econômica desse tributo sobre a circulação do produto, uma vez que o valor recolhido nas operações anteriores incorporará a base de cálculo das operações posteriores, e, sobre essas, incidirá novamente o ICMS (HOHMANN, 2013, p. 7). Assim, para evitar essa tributação cumulativa, possibilita-se com que os sujeitos passivos das operações futuras, abatam, pelo sistema de créditos e débitos, o montante de imposto apurado nas operações anteriores.

Como bem ressalta Roque Antonio Carrazza (2012b), a não-cumulatividade tem o escopo de evitar que “a carga econômica do tributo (i) distorça as formações dos preços das mercadorias ou dos serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, e (ii) afete a competitividade das empresas” (CARRAZZA, 2012b, p. 400), pois, certamente, caso não houvesse esse sistema de compensação, o preço das mercadorias que seria repassado aos consumidores finais seria extremamente elevado, desestimulando a comercialização nacional. Acerca das consequências da ausência da não-cumulatividade do ICMS, prevê José Eduardo Soares de Melo (2012):

Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade. (MELO, 2012, p. 293)

A fim de exemplificarmos esse sistema da não-cumulatividade do ICMS, imaginemos um comerciante que adquire determinado bem e o revende. Nesta nova comercialização, presenciariamos a circulação da mercadoria; fato gerador, portanto, do ICMS; incumbindo ao vendedor recolhe-lo. Esse tributo, por consequência, terá como base de cálculo o valor sob o qual foi comercializada a mercadoria. Porém, sendo de conhecimento do mercador que o ICMS pago nas operações anteriores compunha o preço pelo qual adquiriu o bem revendido, a fim de evitar prejuízos, acaba incorporando tais valores no preço de revenda do produto; transferindo, por conseguinte, o encargo econômico ao novo proprietário da mercadoria.

Ainda, caso essa mercadoria revendida seja novamente comercializada, seu preço de revenda será a base de cálculo para a nova incidência de ICMS, fato este que proporcionaria com que o imposto recolhido na primeira operação mercantil fosse sempre recolhido novamente nas operações subsequentes; cumulando, destarte, o tributo.

Contudo, com o propósito de evitar essa cumulação tributária, o constituinte originário concedeu o direito ao sujeito passivo de abater, do valor devido na operação seguinte, todo o ICMS apurado e recolhido nas operações anteriores.

Esse sistema de compensação tributária ocorrerá pela subtração entre o ICMS devido na operação mercantil que se realiza, com o ICMS já recolhido nas operações anteriores. O resultado desta operação aritmética será o tributo a ser recolhido. Sobre o tema:

A Constituição, ao aludir à “compensação”, consagrou a ideia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado ou cobrável, “pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante de ICMS a recolher os valores cobrados (na acepção acima fixada), a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro, aos cofres públicos, a diferença resultante desta operação matemática. (CARRAZZA, 2012b, p. 426)

A fim de melhor explanarmos a questão, vejamos o mesmo caso citado acima com alguns valores numéricos. Digamos que o comerciante do exemplo tenha adquirido determinado bem de um produtor pelo valor de R\$ 1.000,00, cuja alíquota de ICMS seja de 10%. Nesse negócio jurídico, incumbe ao produtor recolher ao Fisco a quantia de R\$ 100,00. O comerciante, por sua vez, ao revender este bem pela quantia de R\$ 1.500,00, deverá adimplir com R\$ 150,00 a título de ICMS (manteremos a alíquota de 10% em toda cadeia comercial). Porém, em razão do princípio da não-cumulatividade, possibilita-se com que o sujeito passivo compense o que é devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores. Assim, o comerciante somente terá de pagar R\$ 50,00 de ICMS - resultado da subtração entre o ICMS devido nesta operação (R\$ 150,00), com o ICMS já recolhido na operação anterior (R\$ 100,00).

Do mesmo modo, caso o produto adquirido seja novamente comercializado, mas agora pelo preço de R\$ 2.000,00, o novo vendedor deverá recolher apenas R\$ 50,00 aos cofres públicos. Isso porque, como explicitado *supra*, o sujeito passivo deve pagar apenas a diferença entre o devido na operação que realiza com o já recolhido nas operações anteriores. Desta forma, considerando-se que já foi adimplida a soma de R\$ 150,00 a título de ICMS nas operações passadas, nesta nova operação, embora o valor devido de ICMS seja de R\$ 200,00 (alíquota de 10%), pela subtração destes valores, obtemos o total de débito de R\$ 50,00.

Destarte, a não-cumulatividade do ICMS torna o ciclo comercial neutro quanto a este tributo, impedindo com que a sua múltipla incidência sobre a mesma base de cálculo produza efeitos econômicos. Nesse sentido, ratificando o exposto, leciona Raquel Mercedes Motta Xavier (XAVIER *apud* CARRAZZA, 2012b, p. 400) que a não-cumulatividade não veda a multiplicação de incidências da mesma espécie tributária sobre as operações interligadas num círculo econômico, mas apenas impede “os efeitos econômicos que a cumulatividade provoca”.

Importante também destacar que o sistema de compensação entre créditos e débitos do ICMS não precisa ser utilizado exclusivamente no mesmo ciclo comercial, referente a uma mesma mercadoria, ou na prestação de idênticos serviços de transporte ou de comunicação. Os créditos que serão utilizados para se compensarem os débitos de uma operação mercantil podem ser oriundos de quaisquer operações anteriores (nos limites da lei), mesmo que não se tratem da mesma mercadoria. Como bem explicita Luiz Henrique Guimarães Hohmann (2013), o Brasil segue o regime de apuração, onde:

[...] o sujeito passivo apura tudo que é devido de imposto em um determinado período, calcula os montantes de créditos acumulados nesse mesmo espaço de tempo – provenientes das aquisições de mercadorias -, determina o saldo do período, e efetua, se for o caso de saldo devedor, quando do vencimento da operação, o recolhimento do quantum devido. Em geral, o legislador adota o período mensal de apuração. (HOHMANN, 2013, p. 108)

Ainda sobre o tema, exemplifica Roque Antonio Carrazza (2012b):

[...] Pode-se, assim, por exemplo, utilizar créditos de ICMS provenientes do imposto incidente sobre o serviço de transportes intermunicipal para compensar, no todo ou em parte, o tributo devido pela operação mercantil posteriormente realizada. Por igual modo, os créditos nascidos do pagamento do ICMS sobre energia elétrica podem ser compensados quando da venda da mercadoria que surgiu do processo de industrialização (em que foi utilizada essa energia elétrica). O mesmo podemos dizer dos créditos de ICMS sobre consumo dos minerais empregados no processo de industrialização.

Também no pertinente a bens do ativo fixo, há direito à compensação. Logo, nada obsta a que se utilize do crédito de ICMS proveniente da compra de câmaras frigoríficas para pagar este mesmo imposto quando forem vendidas as mercadorias nelas acondicionadas. O mesmo podemos dizer dos créditos de ICMS advindos da aquisição de veículo de transporte quando este tributo tiver que ser pago em decorrência da prestação do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal. É que tal veículo é insumo na prestação do referido serviço (o serviço de transporte não seria factível sem o veículo). (CARRAZZA, 2012b, p. 425)

Apenas complementando a lição de Luiz Henrique Guimarães Hohmann, evidente que, caso haja um saldo final positivo do tributo, isto é, se o indivíduo possuir mais créditos do que débitos ao final de uma apuração mensal, estes créditos não serão extintos, mas serão transferidos para o período de apuração seguinte. Somente o débito compensado em sua integralidade é que será extinto.

## 5.2 A Imperatividade da Não-Cumulatividade do ICMS

Embora a não-cumulatividade do ICMS possa parecer uma faculdade ao contribuinte, esse direito, por ter sido elevado ao nível de garantia constitucional, acaba impondo-se como

uma diretriz imperativa aos sujeitos da relação tributária (COSTA, 2004, p. 263; MELO, 2012, p. 295; HOHMANN, 2013, p. 111).

Roque Antonio Carrazza (2012b, p. 448) define o direito à não-cumulatividade do ICMS como um direito público subjetivo do contribuinte, pois impõe que “ocorrendo fato suscetível de tributação por meio do ICMS, o direito ao crédito, consignado em documentos fiscais idôneos, é inafastável” (CARRAZZA, 2012b, p. 408). Ou seja, uma vez concretizada uma operação de comercialização de produtos, ou prestação de serviços numa cadeia mercantil, nasce um direito constitucional ao contribuinte: o direito ao crédito de ICMS. Assim, não há como se dissociar a exigibilidade do tributo pelo Estado, sem o devido creditamento pelo contribuinte. Sobre o tema, leciona Simone Rodrigues Duarte Costa (2004):

Em suma, ao mesmo tempo que nasce para o Estado o direito subjetivo de exigir o recolhimento do imposto, nasce para o contribuinte o direito de crédito. É dizer, se o contribuinte está obrigado ao recolhimento do imposto, lhe é assegurado o seu creditamento. Está é a característica do imposto consagrada na Constituição. Portanto, não há falar na exigibilidade do ICMS sem se falar no direito ao crédito do contribuinte. De acordo com a dicção constitucional do imposto, não se pode exigi-lo e negar ao contribuinte o direito de crédito. O ICMS, obrigatoriamente, deve atender à diretriz da não-cumulatividade. (COSTA, 2004, p. 272)

Destarte, como esboçado *supra*, o direito ao crédito do ICMS não é uma faculdade outorgada ao contribuinte, mas, mais do que isso, é um dever do sujeito passivo e do Estado de compensar o tributo que foi recolhido anteriormente com o montante cobrado nas operações posteriores. Nesse sentido:

O agente realizador das operações sujeitas ao IPI e ao ICMS não possui a faculdade de creditar-se do imposto incidente nas anteriores operações. O dispositivo constitucional manda, impõe, determina que se faça a apropriação dos créditos para, com eles, proceder-se à “compensação”. É uma obrigação que comete cada um dos agentes partícipes do ciclo de circulação de mercadorias e prestação de serviços. A própria fiscalização tem o dever de conferir a exata aplicação do comando constitucional. Não é cabível que se alimente a cultura que a não apropriação dos créditos melhora a receita tributária do Erário. Isto porque o Estado não tem disponibilidade sobre esses créditos. Eles pertencem unicamente àqueles que adquirem mercadorias e serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicação. (LIPPO; MELO, 2004, p. 143)

A cláusula da “não cumulatividade” não consubstancia mera norma programática, nem traduz recomendação, sequer apresenta cunho didático ou ilustrativo, caracterizando, na realidade, “diretriz constitucional imperativa”. Trata-se de uma autêntica obrigação a ser cumprida tanto pelo Poder Público, como pelo contribuinte. (MELO, 2012, p. 295)

Diante disso, em que pese o art. 155, §2º, I da CF, referir que será compensado o ICMS “devido” na operação que se realiza com o “montante cobrado” nas operações anteriores, tais expressões devem ser interpretadas com cuidado. Elas não impõem que, necessariamente, para surgir o direito de crédito do contribuinte, tenha de ter ocorrido a cobrança efetiva do ICMS nas operações anteriores. Isto é:

[...] o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lança-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não incidência). Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido. (CARRAZZA, 2012b, p. 404)

Nesse sentido:

Considerando os diversos motivos pelos quais um contribuinte deixa de recolher o ICMS (esquecimento, falta de suporte financeiro, questionamento), ou o Fisco de lança-lo (no prazo decadencial de cinco anos), entende-se que a prévia “cobrança” (ou liquidação do tributo) não constitui pressuposto essencial do direito ao crédito. A compreensão da norma pauta-se no sentido da existência de uma anterior operação, ou prestação, sendo de todo irrelevante exigir-se ato de cobrança, ou prova da extinção da obrigação, mesmo porque o prazo legal para realização de tais atos pode ser maior do que o período para fruição normal do crédito fiscal. (MELO, 2012, p. 299)

Ao contrário do que se poderia pensar, a partir de uma leitura apressada do art. 155, §2º, I, a palavra “cobrado”, veiculada pela constituição, não significa que o direito ao crédito está condicionado ao prévio pagamento do imposto pelo sujeito passivo das obrigações anteriores.

[...] Basta que a operação tenha existido, e que se possa apurar, de alguma forma, o ICMS que lhe seria relativo, ou seja, “em tese cabível” ou “potencialmente cabível”, independentemente de ter havido ou não a incidência”. (HOMANN, 2013, p. 110)

Alcides Jorge Costa, em clássica lição, afirmou que o direito à compensação independe do recolhimento do imposto devido na operação ou prestação anterior. O que se exige é que a operação ou prestação tenha efetivamente ocorrido e que o ICMS tenha sido destacado no documento fiscal. Caso o remetente da mercadoria, ou o prestador do serviço, não recolha o ICMS devido, tal fato não desnatura o direito do adquirente de se apropriar do crédito destacado, uma vez que esse imposto integra o custo da mercadoria ou do serviço, objeto da operação de circulação ou da prestação. (MIGUEL, 2013, p. 21)

Portanto, uma vez evidenciada a hipótese de incidência do ICMS, gera-se ao contribuinte do imposto o direito de crédito deste tributo. Entretanto, existem somente duas exceções a essa garantia constitucional que, caso concretizadas, excepcionam este direito ao crédito. Passemos, então, a suas análises.

### 5.3 Exceções à Não-Cumulatividade do ICMS

Tratando-se a não-cumulatividade do ICMS de uma garantia constitucional, esse direito somente poderia ser limitado caso a própria Constituição Federal o previsse, o que, de fato, ocorreu através no art. 155, §2º, inc. II da CF. *In verbis*:

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

Desse modo, as operações mercantis que sejam (i) isentas, ou que (ii) não sofram a incidência de ICMS não estarão aptas para gerarem créditos que possam ser compensados em negócios jurídicos futuros pelo contribuinte.

Importante destacar que, tendo a Constituição Federal instituído apenas estas duas hipóteses de exceção à não-cumulatividade do ICMS, não há como se conceber outros casos em que esta garantia seja ressalvada; sendo, portanto, situações *numerus clausus*. Diante disso, não é concedido ao legislador, ao magistrado, ou ao interprete, ampliar essas hipóteses de exceção ao direito constitucional da não-cumulatividade do ICMS, já que claramente instituídas pelo constituinte originário.

Entretanto, mesmo que se trate de uma situação de isenção ou de não incidência do ICMS, poderá persistir a situação de não-cumulatividade desse tributo. Isto é, poderá ocorrer situação em que o adquirente da mercadoria, ao revendê-la, embora possua isenção, ou não sofra incidência de ICMS nessa nova operação, possa se creditar do tributo adimplido nas operações anteriores. Isto porque o próprio inciso II do §2º do art. 155 da CF, impõe que legislação ordinária poderá permitir este benefício sobre estes dois casos.

Assim, não se tratando de isenção ou de não incidência do ICMS - a não ser que haja legislação que preveja o contrário -, havendo a aquisição de mercadoria num ciclo comercial, é direito do contribuinte creditar-se dos valores pagos anteriormente, a título de ICMS, para abater o imposto devido nas operações mercantis posteriores, observando-se, é claro, o prazo prescricional destes créditos.



Nesse sentido:

Apenas nas hipóteses de isenção ou de não incidência (que podem, diga-se de passagem, ser afastadas pela legislação – v. n. III, *infra*) é que o princípio da não cumulatividade do ICMS cede passo. Não pode haver outras restrições aos ditames constitucionais que incidem sobre esta matéria (que, como vimos, confere um direito público subjacente ao contribuinte, oponível à própria pessoa política do tributante). Esse rol é taxativo (*numerus clausus*), não sendo dado nem ao legislador, nem ao julgador, nem ao agente fiscal, nem ao exegeta, ampliá-lo, tanto mais porque as exceções devem ser interpretadas restritivamente, nos termos da conhecida parêmia *expectio est strictissimae interpretationis*. (CARRAZZA, 2012b, p. 450) (grifos do autor)

Assim, concluída a análise da não-cumulatividade do ICMS, passemos ao estudo deste instituto em relação às modificações impostas pela EC n. 33/2001 na hipótese de incidência do ICMS-Importação, a fim de verificarmos se tais alterações provocaram a possibilidade de cumulação deste imposto.

## 6 A CUMULATIVIDADE DO ICMS E A EC N. 33/2001

A não-cumulatividade do ICMS é uma diretriz imperativa aos sujeitos da relação tributária, onde sempre se deverá compensar o ICMS que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante deste tributo cobrado nas operações anteriores, a fim de evitar sua cumulação econômica.

Ocorre que, em relação às pessoas físicas e jurídicas que não praticam com habitualidade operações mercantis, a EC n. 33/2001 acabou instituindo inédita exceção a esta garantia constitucional; possibilitando, portanto, a cumulatividade do ICMS nas importações de produtos estrangeiros.

Como explanado nos capítulos iniciais deste trabalho, a EC n. 33/2001 ampliou a hipótese de incidência do ICMS-Importação, em razão da nova redação imposta ao art. 155, §2º, IX, “a” da CF. Através dessa Emenda, todo e qualquer bem importado, independente da destinação que lhe for dado, será tributado pelo ICMS, ao contrário do que ocorria antigamente, onde somente o produto que fosse destinado à mercancia é que sofreria a incidência deste imposto estadual.

Do mesmo modo que quanto ao aspecto material do imposto estudado, a EC n. 33/2001 também proporcionou uma ampliação do sujeito passivo do ICMS, pois permitiu com que qualquer indivíduo se caracterizasse como contribuinte do imposto estadual, diversamente do que vigorava antes dessa alteração constitucional, já que somente os indivíduos que praticassem com habitualidade operações mercantis eram qualificados como contribuintes do tributo aduaneiro (comerciantes, produtores e industriais, portanto).

Em vista disso, verificamos que tais modificações constitucionais violaram a não-cumulatividade do ICMS numa mesma cadeia mercantil quando o bem é importado por pessoa física ou jurídica que não pratica com habitualidade operações comerciais, já que esses sujeitos não terão como se creditar do ICMS recolhido nas operações anteriores, tendo de arcar com este ônus tributário, porquanto não realizarão outros negócios mercantis posteriores.

Como é sabido, e foi demonstrado anteriormente, cabe ao vendedor da mercadoria recolher o ICMS referente à operação mercantil concretizada. Desse modo, o adquirente desse bem, em futura revenda, acaba se creditando do imposto recolhido anteriormente, devendo pagar apenas a diferença de ICMS cobrado nesta nova operação com o que foi adimplido nos negócios anteriores.

Numa importação, em razão do vendedor localizar-se em país estrangeiro, fica impossibilitada a exação de ICMS pelo Estado brasileiro, uma vez que o exportador não se encontra sobre o domínio da legislação pátria. Porém, o constituinte originário transferiu esta responsabilidade ao importador, evitando que este tributo deixasse de ser recolhido ao Erário estadual. Assim, ao concretizar uma importação comercial, no desembarço aduaneiro, o importador incumbe-se de recolher o ICMS devido nesta operação; creditando-se, então, desse valor.

Até aqui, não percebemos nenhuma violação à garantia constitucional da não-cumulatividade, pois se tratando o importador de pessoa física ou jurídica que realiza com habitualidade operações mercantis, e procedendo na importação de bem com o objetivo claro de comercializar o produto estrangeiro no mercado interno (integrando, portanto, o ciclo comercial brasileiro); caracterizada está a hipótese originária de incidência do ICMS-Importação. Desse modo, em futura revenda no mercado nacional, embora o importador tenha de recolher novamente o imposto estadual referente a esse novo negócio jurídico, ele não será cumulado, pois, desta vez, o vendedor poderá se valer dos créditos que obteve anteriormente na aquisição do produto.

A violação perpetrada pela EC n. 33/2001, como já adiantado, encontra-se na hipótese de importação realizada por indivíduo não contribuinte originariamente do ICMS, isto é, aquela pessoa física ou jurídica que não pratica, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias. Isto porque, estes indivíduos, ao importarem produtos estrangeiros, não terão como se creditar desse imposto, uma vez que, por não realizarem operações comerciais com habitualidade, não importarão produto estrangeiro para fins de comercialização no mercado interno, mas para objetivos diversos. Desse modo, como esse bem internacional não será destinado a nova comercialização, e como os sujeitos responsáveis pela importação não atuam na seara comercial, estas pessoas jamais poderão se valer do seu direito de crédito, tendo em vista que não terão futuros débitos de ICMS para serem compensados. Sobre o tema:

Ora, ao fazer incidir o ICMS até mesmo para não-contribuintes deste tributo, o legislador constituinte olvidou-se do princípio da não-cumulatividade, tão caro ao ICMS, visto que estes, quando importarem, nunca poderão efetuar o creditamento do imposto, na entrada do bem no país. (BRASIL JÚNIOR; PEREIRA FILHO, 2002, p.155)

O permissivo constitucional para a instituição do ICMS sobre operações de importação realizadas por não contribuintes (ou contribuintes não eventuais) também incorre em outro desacerto.

É que as pessoas físicas e as pessoas jurídicas que não se dedicam à atividade mercantil (sociedades civis) não tem como aproveitar o crédito do imposto decorrente das entradas de mercadorias pelo simples fato de não realizarem operações subsequentes tributadas pelo imposto.

Ou seja, admitindo-se a possibilidade de cobrança do ICMS nas entradas por importação nos domicílios dessas pessoas, estar-se-á contrariando o dispositivo constitucional que faz com que o ICMS seja um imposto não-cumulativo. (PEREIRA, 2003, p. 56)

De outro lado, sustenta-se, tal como no âmbito do IPI, que a incidência do ICMS na importação realizada por pessoas físicas e não contribuintes fere o princípio da não cumulatividade, por que “as pessoas físicas e as pessoas jurídicas que não se dedicam à atividade mercantil (sociedades civis) não têm como aproveitar o crédito do imposto decorrente das entradas de mercadorias pelo simples fato de não realizarem operações subsequentes tributadas pelo imposto”. (FISCHER, 2011, p. 280)

Desse modo, conclui-se que as alterações legislativas impostas pela EC n. 33/2001, ao art. 155, §2º, IX, “a” da CF, impossibilitaram a concretização da garantia constitucional da não-cumulatividade do ICMS na importação de bens estrangeiros por pessoas físicas e jurídicas que não realizam, com habitualidade, operações mercantis. Em relação a esta conclusão, destaca-se:

Longe disso, estamos convencidos de que a EC n. 33/01, desenhou um novo imposto, ou seja, um “imposto estadual sobre a importação de produtos estrangeiros” que, em seus traços fundamentais, distancia-se daquele previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, pois:

[...]

c) não atende ao princípio da não-cumulatividade (BOTTALLO, 2003, p.394)

A EC n. 33/2001, ao conferir nova redação ao art. 155, §2º, IX, a, da Constituição, no sentido de tornar o ICMS exigível de pessoa física que importe bem para o consumo, é inconstitucional, por não respeitar o princípio da não-cumulatividade, inerente ao imposto. Isto porque o direito de crédito do contribuinte, que nasce com o direito subjetivo do Estado de exigir o tributo, é amesquinçado, na medida em que a pessoa física não-comerciante está impossibilitada de efetuar creditamento. (COSTA, 2004, p. 275)

Por outro giro, trilhando o raciocínio desenvolvido pelo Supremo Tribunal Federal, quando julgou as cobranças feitas a pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do ICMS, antes da edição da EC n. 33/2001, consistente na impossibilidade de se tributar por meio de ICMS as pessoas físicas ou jurídicas que não praticam atos de comércio com habitualidade, pois estas não teriam como abater o imposto pago na importação com operações subsequentes e isso implicaria ofensa ao princípio da não cumulatividade, ai sim, parece-nos que é possível se sustentar a inconstitucionalidade da referida emenda.

Dizemos isso porque dentre as matérias que não podem ser objeto de emenda visando eliminá-las, encontram-se os direitos e garantias individuais (art. 60, parágrafo 4º, IV, da CF). Nessa senda, parece-nos certo que o princípio da não cumulatividade é um direito fundamental assegurado constitucionalmente. Assim, na medida em que a EC n. 33/2001 alterou o texto da Constituição para o fim de incluir regra que ofende o princípio da capacidade contributiva, o constituinte derivado extrapassou a competência que lhe foi conferida, incorrendo em inconstitucionalidade. (CHIESA, 2011, p. 34)

Ainda, além das opiniões dos doutrinadores transcritas *supra*, comungam acerca da inconstitucionalidade da EC n. 33/2001, quanto às modificações impostas na redação do art. 155, §2º, IX, “a” da CF, em razão da violação à garantia constitucional da não-cumulatividade do ICMS na importação de bens estrangeiros por não contribuintes, os seguintes autores: Luiz Alberto Pereira Filho e Vicente Brasil Júnior. (2002, p.155); Paulo Nelson Lemos Basto Nascimento (2002, p. 110); João Luís de Souza Pereira (2003, p. 56); Danilo Monteiro de Castro (2007, p. 52); Eduardo Oliveira Gonzaga de Natal (2010, p. 119); Octavio Campos Fischer (2011, p. 280); Oscar Valente Cardoso (2011, p. 109) e Roque Antonio Carrazza (2012b, p. 92).

Somado ao exposto, veja-se que o próprio Plenário do STF, ao analisar o RE n. 203.075, esboçou este entendimento, que, mais adiante, acabou solidificando-se na Súmula 660<sup>35</sup>. Nesse sentido, transcrevemos trecho pertinente do voto proferido pelo Min. Carlos Velloso:

O contribuinte do ICMS é o vendedor, não obstante tratar-se de um imposto que repercute e acaba sendo pago pelo comprador. Todavia, esse é um fato econômico, que o Supremo Tribunal Federal entende que não tem relevância na relação jurídica contribuinte-fisco. Se o contribuinte é o vendedor, numa importação não haveria pagamento do ICMS, pelo simples motivo de o importador estar no exterior. Foi preciso, portanto, que a Constituição estabelecesse, expressamente, a incidência desse tributo, na importação, e expressamente explicitou que o seu pagamento seria feito pelo comprador, ou seja, pelo importador. Ao estabelecer a incidência, no caso, o constituinte, entretanto, optou pelo comerciante, ou pelo industrial, é dizer, por aquele que tem um estabelecimento, certo que o particular, que não é comerciante ou industrial, tem simplesmente domicílio ou residência. E por que procedeu assim o constituinte? Porque o importador, assim o comprador, que é comerciante ou industrial, pode, na operação seguinte, utilizar o crédito do tributo que pagou no ato do desembarço aduaneiro. **O particular, que não é comerciante ou industrial, jamais poderia fazer isso. É dizer, caberia a ele o ônus total do tributo.** (RE 203075, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator para Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Primeira Turma, julgado em 05/08/1998, DJ 29/10/1999) (grifamos)

Embora neste Recurso Extraordinário, o Eminentíssimo Ministro refira-se apenas à pessoa física como não contribuinte do ICMS, o que impediria seu direito de crédito; violando, desta forma, a garantia da não-cumulatividade do tributo, o STF, no RE n. 185.789, utilizou-se do mesmo entendimento para afirmar que a pessoa jurídica que se caracterize como não contribuinte do ICMS, ao importar bens do exterior, não poderia ser obrigada a recolher esse imposto estadual, pois também não teria como se valer do seu direito de crédito; o que

<sup>35</sup> Cumpre lembrar que este verbete sumular foi publicado depois da entrada em vigor da EC n° 33/2001, como já mencionado neste trabalho, e que, no Informativo n. 422 do STF, publicado em 07.04.2006, ou seja, após a vigência da Emenda Constitucional estudada, o Pretório Excelso ratificou esta Súmula.

infringiria, da mesma forma, a diretriz constitucional da não-cumulatividade do tributo. Nesse sentido, colaciona-se o referido acórdão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. **IMPORTAÇÃO DE BEM POR SOCIEDADE CIVIL PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.** 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. **Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Importação de aparelho de mamografia por sociedade civil, não contribuinte do tributo. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.** Inexistência de circulação de mercadoria. Não ocorrência da hipótese de incidência do ICMS. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 185789, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator para Acórdão Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/2000, DJ 19/05/2000) (grifamos)

Por fim, como esboçado em capítulo prévio, a Constituição Federal estabeleceu, no seu art. 155, §2º, inc. II, apenas duas hipóteses em que se exclui a não-cumulatividade do ICMS: (i) nas isenções e (ii) na não incidência do tributo. Porém, a EC n. 33/2001 acabou criando implicitamente uma terceira hipótese de exceção à garantia constitucional da não-cumulatividade: a importação de bem estrangeiro por pessoa física ou jurídica que não pratica com habitualidade operações comerciais<sup>36</sup>. Ocorre que tal inovação não encontra possibilidade de instituição pelo constituinte derivado no nosso ordenamento pátrio, pois essa nova exceção abole direitos e garantias individuais dos contribuintes, as quais são vedadas de alteração por qualquer tipo de espécie legislativa, inclusive por Emenda Constitucional (art. 60, §4º, IV da CF); tornado, destarte, essa Emenda inconstitucional, quanto às modificações perpetradas na redação originária do art. 155, §2º, IX, “a” da CF.

Ainda sobre o tema, importante destacar que, embora haja decisão no RE n. 594.996, analisado sob a ótica da Repercussão Geral, referindo que a incidência de ICMS sobre operações de importação de bens não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade, tal julgamento não analisou a constitucionalidade das alterações perpetradas pela EC n. 33/01 no art. 155, §2º, IX, “a” da CF, sob a ótica da impossibilidade de creditamento do imposto pago pelo importador, pessoa física ou jurídica, que não realize, com

<sup>36</sup> Importe colacionar lição Danilo Monteiro de Castro (2007): “Ocorre, porém, que a não-cumulatividade, exigida constitucionalmente ao ICMS, não foi excepcionada por esta alteração ao texto da Constituição, quando da importação realizada por pessoas (físicas ou jurídicas) não comerciantes nem industriais. Se o legislador constitucional derivado não externou de maneira expressa que a hipótese abstrata do dispositivo em exame trouxe, além das ampliações ao campo de incidência desta exação estadual, uma regra excepcional ao princípio constitucional da não-cumulatividade, é evidente que o intérprete da norma não poderá fazê-lo, já que estamos diante de regra especial (excepcional) que exige uma restritiva interpretação.” (CASTRO, 2007, p. 52)

habitualidade, operações mercantis. Restringiu-se essa decisão apenas em afirmar que, na importação concretizada por esses sujeitos, há apenas uma etapa tributada pelo ICMS; não ocorrendo, portanto, o acúmulo da carga tributária. Ocorre que, por mais que não haja operação mercantil subsequente, tal fato não impede o importador de creditar-se do ICMS pago, pois somente em casos de isenção ou de não incidência é que o direito de crédito resta afastado constitucionalmente.

Entretanto, conforme esboçado em capítulo prévio, esse Recurso Extraordinário foi julgado monocraticamente pelo Ministro Relator Luiz Fux, estando pendente de julgamento, até a presente data (03.12.2014), pelo Colegiado daquele Tribunal, recurso de Agravo Regimental. Desse modo, tendo em vista (*a*) a inexistência de coisa julgada, bem como (*b*) a ausência de manifestação sobre o tema pelo Colegiado (fato esse que poderá ensejar a alteração do julgamento); este trabalho não se deterá na análise das razões que embasaram essa decisão monocrática, sob pena de tornar-se inócua a argumentação aqui exposta futuramente<sup>37</sup>.

Portanto, conclui-se no presente capítulo que a EC n. 33/2001, ao ampliar a hipótese de incidência do ICMS-Importação, acabou violando a garantia constitucional da não cumulatividade deste imposto, quando a importação é realizada por pessoa física ou jurídica que não pratica, com habitualidade, operações mercantis, já que esses indivíduos estão impossibilitados de exercer seu direito de crédito.

---

<sup>37</sup> Além disso, ressalta-se que, por mais que a jurisprudência dos Tribunais Superiores, muitas vezes, destoe dos trabalhos acadêmicos, importante lembrar que esses não praticam ciência em seus votos, mas jurisprudência, a qual pode ser influenciada pelos elementos do caso concreto que, na academia, são, corriqueiramente, abstraídos, já que esses poderão alterar os resultados da pesquisa.

## 7 CONCLUSÃO

Após a análise das alterações perpetradas pela EC n. 33/01 no art. 155, §2º, inc. IX, “a” da CF, observamos que tal Emenda proporcionou uma ampliação da hipótese de incidência do ICMS-Importação, pois permitiu que:

- a) seja tributado, por esse imposto estadual, a importação de qualquer bem ao território brasileiro, independentemente da destinação que lhe for dada, ao contrário do que vigorava na redação constitucional originária desse dispositivo, a qual impunha que somente o produto que fosse destinado a integrar o ciclo comercial brasileiro é que seria exacionado por aquele tributo;
- b) qualquer pessoa que concretize importação de produto estrangeiro seja responsável pelo recolhimento desse imposto, diversamente do que ocorria antes da vigência da Emenda estudada, pois somente quem praticasse com habitualidade operações comerciais (comerciante, industrial ou produtor) é que estaria compelido ao pagamento dessa pecúnia mercantil.

Diante desse alargamento da hipótese de incidência do ICMS-Importação, constatou-se, como consequência, a ocorrência do fenômeno da bitributação entre esse tributo estadual e o Imposto sobre Importação nas importações de bens estrangeiros por quaisquer pessoas físicas ou jurídicas. Isto porque o ICMS-Importação, ao perder suas características tributárias mercantis originárias, passou a incidir sobre qualquer importação de produto oriundo do exterior, hipótese de incidência esta que já possuía tributo próprio: o Imposto sobre Importação (art. 153, I da Carta Magna). Assim, sobre um mesmo fato jurídico, o indivíduo que realiza operação de importação acaba sendo onerado duplamente por pessoas políticas diversas: pelo Estado, através do ICMS, e pela União, através do Imposto sobre Importação.

Tendo em vista que, como esboçado em capítulo próprio, o fenômeno da bitributação, no direito brasileiro, é vedado pela Constituição Federal de 1988, em razão da exclusividade das competências tributárias, a EC n. 33/01 acabou violando, nesse aspecto, esse diploma legal, pois permitiu com que os Estados da Federação instituísem imposto sobre fato jurídico já tributado pela União. Desse modo, depreende-se que as alterações estabelecidas pela Emenda estudada, no art. 155, §2º, inc. IX, “a” da CF, são inconstitucionais.



Além disso, ratifica-se a afirmativa da inconstitucionalidade das alterações provocadas pela EC n. 33/01, na hipótese de incidência originária do ICMS-Importação, quando tais modificações são analisadas sob a ótica do art. 154, inc. I da CF<sup>38</sup>.

Este dispositivo legal determina que somente a União poderá instituir:

[...] mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior [art. 153 da CF], desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição. (art. 154, inc. I da CF)

Assim, para que sejam instituídos outros impostos ainda não previstos na CF, faz-se necessário o preenchimento dos seguintes requisitos: (a) a União deverá edificá-los; (b) não poderão ter previsão no art. 153 da CF; (c) deverão ser concebidos por lei complementar; (d) serão não-cumulativos; e (e) não possuirão fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal. Ausente qualquer um desses requisitos, a exação tributária produzida estará violando o imposto no art. 154, inc. I da CF.

Ora, a Emenda estudada, ao ampliar a hipótese de incidência do ICMS-Importação, desqualificando suas características mercantis, acabou gerando um novo Imposto sobre Importação, porém de competência estadual<sup>39</sup> (BRASIL JÚNIOR; PEREIRA FILHO, 2002, p.151; BOTTALLO, 2003, p. 393; LIMA, 2003, p. 314), ou seja, (i) permitiu com que fosse instituído tributo cuja hipótese de incidência já possuía previsão tributária no art. 153, I da CF; (ii) autorizou os Estados da Federação a criarem, mediante lei ordinária, imposto que somente poderia ser elaborado através de lei complementar pela União (desde que, é claro, fosse não-cumulativo e não tivesse fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição); (iii) bem como, consoante defendido em capítulo prévio, permitiu a cumulatividade do ICMS aduaneiro; infringindo, portando, o disposto no art. 154, I da CF. Sobre o tema, colacionamos:

Esmiuçados os pontos mais agudos que envolvem a tributação do vulgarmente nomeado “adicional estadual do imposto de importação”, é possível fixar o seguinte extrato:

[...]

v) essa “nova” regra fere também o disposto no art. 154, I, da CF/1988, pois permite a criação, por parte dos Estados-membros, de imposto com a mesma hipótese de incidência e a mesma base de cálculo do Imposto de Importação; (NATAL, 2010, p. 95)

<sup>38</sup> “Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”

<sup>39</sup> Outros doutrinadores, tais como Eduardo Gonzaga Oliveira de Natal (2010, p. 119) e Maria do Rosário Esteves (2002, p.624), defendem que a EC n. 33/01 criou uma “adicional estadual ao imposto de importação”.

Não bastasse isso, a mesma Emenda Constitucional feriu a cláusula pétrea posta no art. 154, I, da CF, pela qual os contribuintes só podem ser compelidos a suportar novos impostos se tiverem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes das dos enumerados nos arts. 153, 155 e 156 do mesmo diploma, forem criados por meio de lei complementar e obedecerem ao princípio da não cumulatividade. Ora, a Emenda Constitucional 33/2001, ao dar nova redação ao art. 155, §2º, IX, “a”, da CF, permitiu que os Estados-membros criassem, por meio de lei ordinária, um novo imposto, com a mesma hipótese de incidência e base de cálculo do imposto sobre importação (previsto no art. 153, I da Carta Magna) e passando ao largo do princípio da não cumulatividade. (CARRAZZA, 2012b, p. 92)

Acerca da violação do art. 154, I da CF pela EC n. 33/01, comungam dessa posição: Luiz Alberto Pereira Filho e Vicente Brasil Júnior (2002, p. 155); Clélio Chiesa (2011, p. 35) e Octavio Campos Fischer (2011, p. 279).

Mais do que isso. Conforme leciona Octavio Campos Fischer (2011, p. 267), em razão de o art. 154, inc. I, da CF, instituir um direito fundamental ao cidadão (vedação da sobreposição de tributos sobre o mesmo fato gerador ou base de cálculo), esta bitributação entre o ICMS e o Imposto sobre Importação, acaba gerando uma violação a esse direito fundamental do contribuinte, o que, em hipótese alguma, pode-se conceber através de alteração constitucional, segundo rege o art. 60, §4º, IV da Carta Magna<sup>40</sup>. Assim:

O que se quer dizer com isto é que, ao assim agir, o chamado constituinte derivado criou uma bitributação (ICMS/bens sobre imposto de importação) não admissível pela Constituição.

Note-se que o art. 154, I, da CF/1988, ao determinar, como válvula de escape, que somente a União pode criar outros impostos, para além daqueles já previstos no texto constitucional, estipulou expressamente que essa competência apenas há de ser exercida se não incorrer em bitributação, isto é, desde que institua impostos que “não tenham como fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

**Está-se, aqui, diante de uma garantia constitucional – portanto, cláusula pétrea – no sentido de que somente poderá ser realizada uma nova tributação, através de impostos, se observado o princípio da proibição de bitributação.** Claro está, como asseveram Luiz Alberto Pereira Filho e Vicente Brasil Jr., que, em razão do art. 154, I, da CF/1988, “o imposto sobre importação de produtos estrangeiros, que está previsto no art. 153, I, da Lei Maior, é de competência tributária exclusiva da União, não podendo tal competência ser delegada aos Estados”. (FISCHER, 2011, p. 267) (grifamos)

Destarte, a EC n. 33/01 ao impor que o ICMS incidisse sobre qualquer bem importado por pessoa física ou jurídica, acabou permitindo uma bitributação sobre este ato de importação, hipótese esta que, por si só, já configuraria a inconstitucionalidade da Emenda estudada. Porém, também se verificou que esta alteração constitucional violou o art. 154,

<sup>40</sup> “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

[...]

IV - os direitos e garantias individuais.”

inc. I, bem como o art. 60, §4º, IV, ambos da CF; ratificando, portanto, a tese de sua violação à Carta Magna.

Entretanto, o presente trabalho também buscou analisar a inconstitucionalidade das modificações propostas pela EC n. 33/01, no dispositivo constitucional que prevê a hipótese de incidência do ICMS-Importação, sob a ótica da ofensa à garantia da não-cumulatividade do ICMS.

Sobre o tema, se constatou que o art. 155, §2º, I da CF institui diretriz imperativa de que o ICMS, independente de sua modalidade, será não-cumulativo, isto é, sempre se deverá compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores. Disso, então, se concluiu que a não cumulação desse tributo garante, constitucionalmente, ao importador o direito de se creditar do imposto recolhido na operação de importação, para, futuramente, utilizá-lo, salvo, é claro, nas hipóteses de importação que sejam isentas ou que não incidam este imposto aduaneiro (art. 155, §2º, II da CF).

Ocorre que, em razão da possibilidade de se tributar pelo ICMS a importação de qualquer bem ao território nacional, sendo sujeito passivo desta operação qualquer pessoa física ou jurídica, independente de suas características pessoais, acabou-se transgredindo a garantia constitucional da não-cumulatividade desse tributo quanto aos indivíduos que não realizam operações de importação com habitualidade (que não são comerciantes, importadores, ou industriários, portanto).

Tal conclusão se justifica porque, na importação realizada por indivíduos não contribuintes originariamente do ICMS, ao importarem produtos estrangeiros, não terão como se creditar desse imposto, uma vez que, por não realizarem operações comerciais com habitualidade, não importarão o produto estrangeiro para fins de comercialização no mercado interno, mas para outros objetivos. Desse modo, como o bem importado não será destinado à nova comercialização, bem como por esses indivíduos não realizarem outras operações mercantis futuras, essas pessoas jamais poderão se valer do seu direito de crédito, tendo em vista que não terão futuros débitos de ICMS para serem compensados.

Destarte, mais uma vez, concluímos pela inconstitucionalidade das alterações cometidas pela EC n. 33/01 na hipótese de incidência do ICMS-Importação, pois também violaram a garantia magna da não-cumulatividade do ICMS (e, portanto, direito fundamental) nas importações de produtos estrangeiros por pessoas físicas e jurídicas que não praticam com habitualidade operações comerciais. Acerca dessa violação, conclui Roque Antonio Carrazza (2011):

Como se vê, a Emenda Constitucional 33/2001 abalou nosso ordenamento jurídico-tributário, dando seguimento a paulatina e deplorável destruição das vigas mestras da Carta Magna de 1988. De fato, tal emenda “abriu espaço” à criação de um novo modelo de ICMS, que nada tem a ver com as regras-matrizes constitucionais desta figura exacional. Não bastasse isso, “retirou” – o que por óbvio, não poderia ter feito – direitos fundamentais dos contribuintes. (CARRAZZA, 2011, p. 743)

Portanto, após todo o exposto neste trabalho, conclui-se pela inconstitucionalidade das modificações impostas pela EC n. 33/01 na redação originária do art. 155, §2º, inc. IX, “a” da CF. Suporta-se essa asserção, pois aquelas alterações constitucionais proporcionaram (i) a criação da bitributação, na importação de bens estrangeiros, entre o ICMS-Importação e o Imposto sobre Importação; bem como (ii) a violação da garantia constitucional da não-cumulatividade do ICMS quando concretizada importação por pessoa física ou jurídica que não realiza operações mercantis com habitualidade.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BARUFFALDI, Norberto; PAIXÃO JÚNIOR, Sebastião Ventura Pereira da. A Emenda Constitucional n. 33/01 e a Incidência de ICMS sobre Importação de Bens por Pessoa Não-Contribuinte. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 07, n. 39, p. 25-35, set./out. 2004.

BOTTALLO, Eduardo. ICMS: A Importação de Bens e a EC n. 33/01. **Repertório de Jurisprudência IOB**, São Paulo, v. 01, n. 11, p. 395-392, jun. 2003.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 03 dez. 2014

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera a alínea “a” do inciso IX do §2º do art. 155 da Constituição Federal. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm#art2](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm#art2)>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Decreto n. 6.759, de 05 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm)>. Acesso em: 03 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei n. 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0037.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm)>. Acesso em: 03 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0288.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm)>. Acesso em: 03 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 03 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Planalto**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Planalto**. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial n. 166757. Agravante: Serdil Serviços Especializados em Radiologia LTDA. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 26 jun. 2011. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num\\_registro=201200774465](https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201200774465)>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Recurso Especial n. 392. Recorrente: DHV Componentes Automotivos S/A. Recorrido: União. Relator Ministro Milton Luiz Pereira. Brasília, 11 abr. 1994. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=392&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=271>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 420993. Agravante: FIAT Automóveis S/A. Agravado: União. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília, 31 mai. 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=420993&classe=AI-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 07 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 435574. Agravante: Distrito Federal. Agravado: Luiz Alberto Gomes Grande. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, 13 abr. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=435574&classe=AI-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 674396. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Diagnósticos da América S/A. Relatora Ministra Ellen Gracie. Brasília, 29 mar. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=674396&classe=AI-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 741811. Agravante: Ilca S/A Comércio, Indústria, Importação e Exportação. Agravado: Estado de São Paulo. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 15 set. 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=741811&classe=AI-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 401552. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Hospital e Maternidade Brasil S/A. Relator Ministro Eros Grau. Brasília, 21 set. 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=401552&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 555654. Agravante: LMG Comércio Internacional LTDA. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator Ministro Ayres Britto. Disponível, 08 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=555654&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 585028. Agravante: Luiz Affonso Cardozo de Mello de Álvares Otero. Agravado: Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 03 mai. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=585028&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 642416. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Barter Comércio Internacional S/A. Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 28 jun. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=642416&classe=ARE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 611576. Embargante: Comau do Brasil Industria e Comercio LTDA. Embargado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília, 05 fev. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=611576&classe=RE-ED&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário n. 185789, Relator Ministro Ilmar Galvão. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: ALVI – Serviços Médicos Radiológicos S/C LTDA. Relator para lavrar o Acórdão Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 03 mar. 2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=185789&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário n. 203075. Recorrente: Distrito Federal. Recorrido: Mário Trampetti. Relator Ministro Ilmar Galvão, Relator para lavrar o Acórdão Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 05 ago. 1988. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=203075&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário n. 224285. Recorrente: União Federal. Recorrido: Ana Cristina Cysne Soares. Relator Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 17 mar. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=224285&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário n. 225602. Recorrente: União Federal. Recorrido: Destilaria Baía Formosa S/A. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília, 25 nov. 1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=225602&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário n. 298630. Recorrente: João Romeu Correa Goffi. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator Ministro Moreira Alves, Primeira Turma, julgado em 09/10/2001 e DJ 09/11/2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=298630&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário n. 299079. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Usina União e Indústria S/A. Relator Ministro Carlos Britto, Primeira Turma, julgado em 30/06/2004 e DJ 16/06/2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=299079&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário sob Repercussão Geral n. 594996. Recorrentes: Clínica Radiológica da Cidade de Passo Fundo e Estado do Rio Grande do Sul. Recorridos: Clínica Radiológica da Cidade de Passo Fundo e Estado do Rio Grande do Sul Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 13/12/2013 e DJe 19/05/2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=594996&classe=RE-RG&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 03 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Súmula n. 577. Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=577.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 03 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Súmula n. 660. Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=660.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 03 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Súmula n. 661. Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=661.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 03 dez. 2014.

BRASIL JÚNIOR, Vicente; PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. A Inconstitucionalidade do ICMS nas Importações: Análise da EC 33/2001. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 47, p. 149-160, nov./dez. 2002.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. O ICMS nas Importações: Análise da EC n. 33/01. **Repertório de Jurisprudência IOB**, São Paulo, v. 01, n. 02, p. 71-65, jan. 2003.

CARDOSO, Oscar Valente. A Não Incidência de IPI e ICMS na Importação de Bens para Uso Próprio. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 194, p. 101-109, nov. 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2012a.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012b.

\_\_\_\_\_. **ICMS-Importação: Inconstitucionalidade de sua Exigência de Empresas Prestadoras de Serviço que Importam do Exterior Bens e Mercadorias, assim como em Operações de**



Leasing Internacional – Exegese da Emenda Constitucional 33/2001 – Questões Conexas. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). **Direito Tributário Contemporâneo: Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 714-774.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

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**, São Paulo, n. 147, p.42-53, dez. 2007.

CHIESA, Clélio. ICMS Incidente na Aquisição de Bens ou Mercadorias Importadas do Exterior e Contratações de Serviços no Exterior: Inovações Introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 9-35.

\_\_\_\_\_. ICMS: Tributação de Bens Oriundos do Exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 27-42.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CÔNSOLI, Breno. O aspecto subjetivo do ICMS importação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 18, n. 93, p. 79-110, jul./ago. 2010.

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

COSTA, Simone Rodrigues Duarte. O Direito de Crédito do ICMS e sua Inconstitucionalidade com a EC 33/2001. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 91, p. 263-276, 2004.

ESTEVES, Maria do Rosário. ICMS na Importação de Mercadorias e Bens: Alterações Introduzidas pela EC n. 33/01. **Repertório de Jurisprudência IOB**, São Paulo, n. 16, p. 628-224, ago. 2002.

FISCHER, Octávio Campos. IPI e ICMS na Importação por Pessoa Física e Direitos Fundamentais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, vol. 19, n. 100, p. 267-283, set./out. 2011.

LACOMBE, Américo Masset. **Imposto de Importação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

LIMA, João Frazão de Medeiros. A Inconstitucionalidade da Tributação do ICMS na Importação de Bens por Pessoa Física e a Emenda Constitucional n. 33/01. **Repertório de Jurisprudência IOB**, São Paulo, v. 01, n. 9, p. 316-312, mai. 2003.

LIMA, Pêrsio Oliveira. Bitributação na Doutrina do Direito Tributário. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 25, p. 129-146, jul./set. 1973.

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

HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre Importação e Imposto sobre Exportação**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. **ICMS sobre Importações – Regra Matriz**. Curitiba: Juruá, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MACHADO, Schubert de Farias. A EC 33 e o ICMS na Importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 207-222.

MELO, José Eduardo Soares de. **A Importação no Direito Tributário: Impostos – Taxas - Contribuições**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

\_\_\_\_\_. **ICMS: Teoria e Prática**. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

\_\_\_\_\_. Sistema tributário - bitributação, bis in idem, e cumulatividade - reformas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direito tributário e reforma do sistema**. São Paulo : Centro de Extensão Universitária, Rev. dos Tribunais, 2003. p. 132-157.

\_\_\_\_\_; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

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

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Bitributação no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 20, n. 106, p. 313-331, set./out. 2012.

NASCIMENTO, Paulo Nelson Lemos Basto. ICMS: Importação de Bens para Uso Próprio e a Emenda Constitucional n. 33/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 86, p.103-110, 2002.

NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. O polêmico ICMS na Importação: Outros pontos relevantes. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 95, p. 95-120, nov./dez. 2010.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Estado Democrático de Direito e Correção Legislativa da Jurisprudência. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, [S.I.], v. 73, p. 160-177, out. 2010. Disponível em: < <http://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad818160000014a27247281a75809bf&docguid=I32a0f7603e5f11e09ce30000855dd350&hitguid=I32a0f7603e5f11e09ce30000855dd350&spos=1&epos=1&td=1&context=16&startChunk=1&endChunk=1>>. Acesso em: 07 dez. 2014.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 5ª ed. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2013.

\_\_\_\_\_. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Breves Comentários sobre a Nova Redação do art. 155, §2º, IX, A, da CF Introduzida pela EC 33/2001: Relativo à Importação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [S.I.], v. 44, p. 114-120, mai. 2002. Disponível em: <http://revistadoSTribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad818160000014a2728de8fc769ee03&docguid=I89a2016007ac11e08920010000000000&hitguid=I89a2016007ac11e08920010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=38&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 07 dez. 2014.

PEREIRA, João Luís de Souza. ICMS na Importação e na Exportação: questões atuais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 53, p.45-68, nov./dez. 2003.

PISCITELLI, Tathiane. A Incidência do ICMS na Importação de Bens: Notas sobre Invasão de Competência e a Postura do STF. **Revista Tributária das Américas**, [S.I.], v. 05, p. 49-59, jan. 2012. Acesso em: < <http://revistadoSTribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad818150000014a2726223f4fd06c38&docguid=I752ac7d0db9a11e1b6a100008517971a&hitguid=I752ac7d0db9a11e1b6a100008517971a&spos=1&epos=1&td=2&context=27&startChunk=1&endChunk=1>>. Acesso em: 07 dez. 2014.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação Cível e Reexame Necessário n. 70003809068. Apelante: Estado do Rio Grande do Sul. Apelado: Ronaldo Fabel Wickert. Relator Des. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano. Porto Alegre, 20 nov. 2002. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=proc>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Apelação Cível e Reexame Necessário n. 70012835674. Apelante: LABDENS Laboratório de Densitometria Clínica SC LTDA. Apelado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator Des. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano. Porto Alegre, 09 nov. 2005. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=proc>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

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

SILVA NETO, Orlando Celso da. Não Incidência do ICMS na Importação por não Contribuinte após a Emenda Constitucional 33. **Revista da Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina**, vol. 15, n. 21, p. 337-359, jan. 2008.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1980.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.